

GENNAIO - FEBBRAIO

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXX - N. 1

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2009

# IL PRIMATO DEL DIRITTO COMUNITARIO SUL DIRITTO INTERNO E GLI STRUMENTI A DISPOSIZIONE DEL GIUDICE (TRIBUTARIO) NAZIONALE PER LA RISOLUZIONE DELLE ANTINOMIE TRA NORME (TRIBUTARIE) NAZIONALI E NORME COMUNITARIE

**Sintesi:** Nel presente lavoro s'intende svolgere un'analisi degli strumenti giuridici utilizzabili dal giudice (tributario) nazionale ai fini della risoluzione delle antinomie tra le norme (tributarie) interne e quelle comunitarie, con particolare riferimento alla disapplicazione delle disposizioni (tributarie) nazionali confliggenti con il diritto comunitario e all'istituto del rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia europea. Il lavoro è imperniato sul concetto, ormai saldamente affermato, del primato del diritto comunitario sul diritto interno e mette in evidenza l'esigenza, sempre più attuale, di armonizzare e coordinare i rispettivi sistemi normativi nazionali con quello comunitario. L'analisi si propone, altresì, l'obiettivo di stimolare la riflessione sull'idea secondo la quale il cammino verso la costruzione di un'Unione europea, dotata di una propria identità, forte e riconoscibile, a livello internazionale non può prescindere dallo sforzo, da parte di ciascuno Stato membro, di rinunciare ad una parte della propria sovranità su alcune materie, compresa, eventualmente, quella tributaria.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Cenni sull'integrazione tra diritto comunitario e diritto tributario interno. – 3. Il primato del diritto comunitario su quello interno. – 4. Il principio dell'applicazione diretta e immediata del diritto comunitario. – 5. Gli strumenti a disposizione del giudice nazionale per la risoluzione delle antinomie. – 5.1. Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia europea. – 5.1.a. Casi di giurisprudenza tributaria comunitaria. – 5.2. L'interpretazione conforme (al diritto comunitario) della norma interna. – 5.3. L'applicazione diretta della normativa comunitaria interpretata dal giudice nazionale. – 5.4. La disapplicazione della norma nazionale confliggente con quella comunitaria. – 5.4.a. L'orientamento monista della Corte di giustizia europea. – 5.4.b. L'orientamento dualista della Corte costituzionale. – 5.4.c. La teoria dei controlimiti. – 5.4.d. Alcuni esempi di disapplicazione della norma interna. – 6. Considerazioni conclusive.

## 1. – *Premessa*

Il rapporto tra diritto comunitario e ordinamenti nazionali rappresenta un tema molto complesso (1) ma, al tempo stesso, affascinante e

---

(1) F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in

attuale poiché si inserisce a pieno titolo nel dibattito attualmente in corso sulla costruzione del mercato unico europeo e sull'adozione della Costituzione europea (2).

Su questo fronte oggi ci troviamo in una fase di transizione che ci porterà, forse, a superare l'idea iniziale della confederazione di Stati, indirizzandoci verso una organizzazione istituzionale di una federazione che, con molta probabilità (3), avrà un effettivo potere sovrano (4). In questo contesto è importante stabilire con chiarezza quali sono e quali saranno i rapporti tra il diritto comunitario e l'ordinamento interno, soprattutto con riferimento a quello tributario che è, certamente, uno dei fattori con cui si misura il grado di civiltà e di sviluppo di una comunità (5).

Nel presente lavoro si è concentrata l'attenzione sugli strumenti che il giudice (tributario) nazionale ha a disposizione per correggere le difformità tra le norme interne e quelle comunitarie, alla luce della ormai consolidata *primauté* del diritto comunitario sugli ordinamenti nazionali. Dall'analisi della dottrina e della giurisprudenza che si è susseguita nel tempo, sono state enucleate quattro fattispecie tipiche di comportamento da parte del giudice interno.

Come si vedrà in seguito, la giurisprudenza ha colmato un *gap* lasciato dal diritto positivo, affermandosi come fonte non scritta del diritto tributario comunitario e facendo in modo che gli ordinamenti interni siano sempre più il risultato di una attività di integrazione negativa, soprattutto ad opera della Corte di giustizia europea che, spesso, è chiamata a pronunciarsi su questioni tributarie. Ciò è attribuibile, in

---

*Rass. trib.*, n. 2/2006, 407; E. De Mita, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in *Boll. trib.*, 1981.

(2) Si evidenzia che il testo della «Costituzione europea», firmato a Roma il 18 giugno 2004, che prevede la sostituzione del Trattato CE e di quello UE con un unico testo Costituzionale articolato in quattro parti e 448 articoli, potrà entrare in vigore solo dopo la ratifica da parte dei 27 Stati membri che, ad oggi, non è ancora stata realizzata. In realtà, secondo quanto previsto dall'art. 447 della stessa Carta Costituzionale, tale progetto doveva essere attuato dall'1 novembre 2006 ma, a causa del complicato iter di ratifica, dovuto soprattutto all'esito negativo della procedura referendaria da parte di alcuni Paesi firmatari, essa non entrerà in vigore (presumibilmente) prima del 2009 per alcuni aspetti e del 2014 per altri. Di conseguenza, fino ad allora, la base giuridica del Diritto comunitario continuerà ad essere rappresentata dai suoi trattati istitutivi.

(3) Tutto è legato, ovviamente, all'esito della procedura di ratifica della futura Carta Costituzionale europea.

(4) P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005.

(5) Cfr. P. Mengozzi, *Il diritto comunitario e dell'Unione Europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, Padova, 1997; G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Padova, 2001; C. Sacchetto, L. Alemanno (coordinato da), *Rapporto tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Agenzia delle entrate - Direzione regionale Lombardia, Milano, 2002; T. Ballarino, *Lineamenti di Diritto Comunitario*, Padova, 1993.

particolar modo, al sostanziale immobilismo del Consiglio, determinato dalla regola dell'unanimità richiesta in materia fiscale, la quale implica un potere assoluto di veto da parte degli Stati membri (6). È questo il motivo per cui, fino ad oggi, sono state emanate poche direttive armonizzatrici, soprattutto con riguardo alle imposte dirette (7) ed ecco perché, parallelamente, le norme statali sulla fiscalità diretta, incompatibili con il TCE (8), sono divenute con sempre maggiore fre-

---

(6) Per approfondimenti si veda F. Amatucci (a cura di), *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1993, 158 ss.

(7) Si noti che le disposizioni previste dal TCE in materia fiscale sono, in generale, molto limitate e manca, in particolare, un riferimento organico al settore delle imposte dirette, segno evidente della diffidenza degli Stati membri a cedere questo settore della propria sovranità. L'unica previsione di un certo rilievo con riguardo alla fiscalità diretta, è rinvenibile nell'art. 293 del TCE, il quale «sollecita» una negoziazione tra gli Stati membri al fine di evitare i fenomeni di doppia imposizione fiscale con riferimento ai cittadini della comunità. Gli altri articoli rilevanti, dal punto di vista fiscale, sono gli artt. 90, 91, 92 e 93 e sono finalizzati ad eliminare eventuali effetti distorsivi che si potrebbero verificare a causa delle differenze tra i sistemi fiscali dei vari Paesi dell'UE. In particolare, l'art. 90 vieta agli Stati membri di applicare, direttamente o indirettamente, ai prodotti provenienti da altri Stati membri, una imposizione interna maggiore di quella che viene applicata ai prodotti nazionali similari; l'art. 91, viceversa, vieta l'agevolazione delle esportazioni in altri Stati membri, vieta cioè di consentire, per i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri, benefici consistenti nel ristorno di imposizioni interne, in misura superiore a quelle ad essi applicate direttamente o indirettamente. L'art. 93 assume una particolare importanza perché rappresenta la disposizione legislativa principale nel settore delle imposte indirette; essa prevede espressamente che il Consiglio, su proposta della commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, con deliberazione all'unanimità *adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno*. L'art. 94, infine, pur non avendo carattere specificatamente fiscale, costituisce la giustificazione giuridica di ogni intervento in tale materia; infatti, secondo questa disposizione *Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune*.

(8) Si riporta l'evoluzione storica del Trattato della comunità europea (TCE): il Trattato della comunità economica europea sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957, è stato ratificato dall'Italia con l. 14 ottobre 1957, n. 1203 pubblicato sulla *Gazz. uff.* del 23 dicembre 1957. Il Trattato sull'Unione europea firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 è stato ratificato dall'Italia con l. 3 novembre 1992, n. 454 pubblicato sulla *Gazz. uff.* del 24 novembre 1992, n. 277, supplemento ordinario. Il Trattato di Amsterdam firmato il 2 ottobre 1997 è stato ratificato dall'Italia con l. 16 giugno 1998, n. 209 pubblicata sulla *Gazz. uff.* del 6 luglio

quenza oggetto di lite dinanzi alla Corte di giustizia. D'altro canto, occorre segnalare una maggiore consapevolezza da parte degli Stati membri del fatto che le eccessive differenze reciproche costituiscono un ostacolo rilevante all'attuazione del mercato unico.

Di conseguenza, sebbene manchi una norma che attribuisce al legislatore comunitario poteri specifici nel settore delle imposte dirette, leggendo l'art. 94 del TCE, combinato con l'art. 308 del TCE, è possibile scorgere la legittimazione dell'UE ad intervenire legislativamente anche in materia di fiscalità diretta, in quanto, il citato combinato disposto prevede la possibilità per il Consiglio, su proposta della commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, di adottare le disposizioni più opportune per raggiungere i fini che la comunità si prefigge (9) (c.d. *principio di sussidiarietà*) senza, tuttavia, andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del trattato (c.d. *principio di proporzionalità*). Si osserva, però, che il tentativo di individuare nel principio di sussidiarietà (10) la competenza dell'eliminazione della doppia imposizione in materia di imposte diret-

---

1998, n. 155, supplemento ordinario. Il Trattato di Nizza firmato a Nizza il 26 febbraio 2001 è stato ratificato dall'Italia con l. 11 maggio 2002, n. 102 pubblicato sulla *Gazz. uff.* del 31 maggio 2002, n. 126, supplemento ordinario.

(9) Si fa riferimento, in questo contesto, al cosiddetto *principio di sussidiarietà*, di cui all'art. 5 del TCE, il quale stabilisce che, laddove non sia prevista una specifica ed esclusiva potestà normativa degli organi legislativi comunitari, questi possono intervenire solo se questo si renda necessario per raggiungere gli scopi stabiliti dal Trattato. Si pensi, per esempio, alle direttive n. 1990/434/CEE (*fusioni, scissioni e conferimenti di attivo*) e n. 1990/435/CEE (*madre-figlia*) del 23 luglio 1990, attuate in Italia con il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 e con il d.lgs. 6 marzo 1993, n. 136, concernenti, rispettivamente, un regime fiscale comune per le operazioni straordinarie e il trattamento fiscale della distribuzione di dividendi tra società madri e figlie; altre direttive in materia fiscale sono le seguenti: direttiva n. 1990/436/CEE (*prezzi di trasferimento*) relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese appartenenti al medesimo gruppo; direttiva n. 2003/48/CE (*risparmio*) relativa alla tassazione dei redditi da risparmio corrisposti sotto forma di pagamenti di interessi in uno Stato membro a persone fisiche residenti in un altro Stato membro; direttiva n. 2003/49/CE (*interessi-canonici*) relativa al regime fiscale dei pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi; direttiva n. 2005/19/CE che modifica la direttiva n. 90/434/CEE; direttiva n. 2003/123/CE che modifica la direttiva n. 1990/435/CEE.

(10) Il *principio di sussidiarietà* rappresenta un principio guida di tipo politico, introdotto con il fine di preservare le caratteristiche politiche, giuridiche, culturali e sociali nazionali e per avvicinare il più possibile il livello decisionale ai cittadini. Si osserva, tuttavia, che esisteva anche un altro sistema, forse più democratico, per dar voce ai cittadini e contribuenti europei: aumentare i poteri del Parlamento europeo, conformandoli a quelli dei parlamenti nazionali; si veda in proposito F. De Quadros, *Il principio di sussidiarietà nel diritto comunitario dopo Maastricht*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1-2, 1994.

te sembra essere disatteso dall'art. 293 del TCE, secondo il quale gli Stati membri *avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della comunità* attraverso l'adozione delle cosiddette *convenzioni multilaterali*, che sono inquadrabili, in generale, fuori dall'ambito formale delle fonti comunitarie; si noti, altresì, che, come è stato sottolineato più volte dalla Corte di giustizia europea, le convenzioni bilaterali stipulate dagli Stati membri con altri Stati membri o con Stati terzi devono, in base all'art. 10 del TCE, essere conformi al diritto comunitario (11).

Alle medesime conclusioni è giunta anche la Corte di Cassazione, con la pronuncia 10 dicembre 1999, n. 5768 (12), in cui si afferma che *i trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con Paesi terzi successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Roma devono conformarsi al diritto comunitario, primario e secondario* (13).

Si evidenzia, infine, che l'integrazione negativa nel settore tributario, pur avendo avuto, finora, un ruolo centrale per regolare i difficili rapporti tra diritto comunitario e ordinamento interno, potrebbe essere superata o, almeno, integrata dall'utilizzo della cosiddetta *soft law* (14) che potrebbe assumere sempre maggiore rilevanza come fonte derivata di diritto in campo tributario.

La riforma fiscale italiana, seguita a quella tedesca del 2000, è un caso esemplare di adeguamento spontaneo di uno Stato membro all'esigenza di coordinamento fiscale indotta dalla *soft law* (15). Prima di proseguire, appare opportuno riportare una tabella di sintesi delle disposizioni di natura fiscale contenute nel TCE:

---

(11) Cfr. P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties – Issues and Solutions*, Vol. 4, Hardcover, 2002; del medesimo autore si segnala *Estudios de Derecho Tributario Constitucional E Internacional: Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Biblioteca de Derecho Tributario, Hardcover, 2005.

(12) Sentenza emessa l'8 maggio 2000.

(13) Si noti che la Corte di Cassazione utilizza la giurisprudenza comunitaria in tema di convenzioni contro la doppia imposizione anche rispetto ai Paesi terzi.

(14) Il termine *soft law* sta ad indicare il carattere *leggero*, essenzialmente programmatico e non vincolante, della formula prescrittiva adottata dagli organi comunitari, come nel caso di raccomandazioni, pareri, inviti, suggerimenti agli organi legislativi dei singoli Stati membri affinché assumano determinate posizioni in ordine alla regolamentazione della materia tributaria.

(15) In tema di compensazione transfrontaliera delle perdite, la riforma italiana fornisce una risposta al problema, adottando il consolidato mondiale ed il regime di tassazione per trasparenza delle società, anticipando così i contenuti della direttiva europea che era stata ipotizzata dalla Commissione nella Comunicazione del 23 ottobre 2001, n. 582 def.

Tab. 1

<i>Fattispecie tributarie aventi diretta o indiretta rilevanza fiscale</i>	<i>Artt. 90, 91, 92 e 93 TCE</i>
<i>Dazi doganali e tasse ad effetto equivalente</i>	<i>Artt. 25, 26 e 27 TCE</i>
<i>Divieto di aiuti di Stato (16) alle imprese</i>	<i>Artt. 87, 88 e 89 TCE</i>

## 2. – *Cenni sull'integrazione tra diritto comunitario e diritto tributario interno*

In caso di antinomie tra norme interne e norme comunitarie, il giudice italiano, pur dovendo riconoscere la preminenza delle seconde sulle prime, non pronuncia, tuttavia, l'invalidità o illegittimità delle norme statali contrastanti col diritto comunitario, ma, semplicemente, «non applica» (17) la normativa italiana configgente, impedendo che tale normativa venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale (18).

Ma quali sono le norme comunitarie cui si fa riferimento? In generale, possiamo affermare che il giudice nazionale ha l'obbligo di non applicare le norme interne contrarie a quelle comunitarie *direttamente applicabili*, cioè a quelle contenute nel TCE e nei regolamenti, e a quelle con *efficacia diretta*, vale a dire alle direttive cosiddette *self-executing*, a patto, però, che queste ultime siano idonee a stabilire posizioni giuridiche attive dei contribuenti verso lo Stato (c.d. *efficacia verticale*) e abbiano contenuto sufficientemente preciso e incondizionato.

Va, tuttavia, rilevato che la giurisprudenza italiana ha stabilito che, in osservanza del principio di leale cooperazione previsto dall'art. 5 del TCE, occorre estendere l'obbligo di non applicazione del diritto

---

(16) L'argomento degli *aiuti di stato* è di estrema attualità, tuttavia, per motivi pratici, esula da questo lavoro. Si riportano, in ogni caso, alcune osservazioni generali sul tema. Gli istituti fiscali in materia di aiuti di Stato sono i seguenti: (a) tributi di scopo e parafiscali; (b) agevolazioni/incentivi fiscali alle imprese. Prima di introdurre una misura agevolativa di questo tipo è necessaria la notifica alla Commissione europea; infatti, se l'aiuto non viene notificato oppure è stato adottato senza il rispetto della procedura, esso è illegittimo. Inoltre, se tale aiuto non è stato autorizzato dalla Commissione europea esso è incompatibile (si tenga conto che le decisioni della commissione sono direttamente applicabili). Nel caso in cui le agevolazioni siano incompatibili si procede al loro recupero grazie all'efficacia diretta delle decisioni della commissione e al divieto in materia e, in particolare, al principio di tutela del legittimo affidamento (sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Aosta n. 2/04).

(17) Secondo la Corte costituzionale è più corretto parlare, in questo caso, di *non-applicazione* anziché di *disapplicazione* in quanto quest'ultimo termine evoca inesistenti «vizi» della norma.

(18) Cfr. Cass., sez. un., sent. n. 1512 del 13 febbraio 1998.

interno anche al caso in cui esso sia confliggente con norme comunitarie non direttamente applicabili.

Si osserva, altresì, che, mentre l'applicazione della norma spetta al giudice nazionale, la declaratoria di legittimità e di compatibilità della normativa statale con il diritto comunitario compete, invece, ai sensi dell'art. 164 del TCE, alla Corte di giustizia europea che, con le proprie sentenze dichiarative, interpreta il significato delle norme comunitarie e ne determina la concreta applicazione anche in contrasto con la normativa di ciascun Stato membro, senza creare, tuttavia, nuove norme comunitarie, ma solamente esplicitando il significato delle norme controverse, definendone il contenuto e le possibilità applicative, con la precisazione che la declaratoria di inadempimento di uno Stato membro agli obblighi comunitari implica il divieto assoluto di applicare le norme o l'istituto ritenuto illegittimo dalla Corte di giustizia (19).

Tralasciando, in questa sede, l'analisi contenutistica dei diversi atti che promanano dalle istituzioni comunitarie, è opportuno evidenziare che, per il perseguimento degli obiettivi di armonizzazione in ambito tributario, l'UE si avvale in particolar modo delle direttive, le quali, secondo il TCE, costituiscono l'unico strumento per il ravvicinamento delle legislazioni dei singoli Stati membri in materia di imposte dirette e indirette. Per questo motivo, la loro mancata attuazione (o scorretto recepimento) è causa del procedimento di infrazione attivata su iniziativa della commissione (20) e può costituire un motivo di difesa da parte del contribuente italiano sia davanti alle Commissioni Tributarie, sia dinanzi alla stessa Corte di giustizia europea (21).

È utile una riflessione in proposito. Si noti, infatti, come l'appartenenza all'Unione europea divenga sempre più rilevante dal punto di vista giuridico e processuale e ciò vale, in particolare, per il consulente tributario che si trova ad espletare la sua attività in uno scenario in cui le leggi tributarie sono, ormai, destinate ad essere sempre più di matrice comunitaria (22).

Occorre rilevare, peraltro, come la disciplina fiscale elaborata in sede comunitaria si discosti nettamente dalle direttrici di sviluppo del diritto tributario moderno sviluppato nell'ambito di ciascuno Stato membro. Le regole fiscali europee si conformano, infatti, soprattutto alla logica dell'integrazione dei mercati secondo determinati principi che vedremo più avanti, ignorando, talvolta, alcuni valori fondamentali della tradizione costituzionale europea quali, per esempio:

- il concetto di *interesse fiscale*, inteso come l'interesse della comunità all'acquisizione di risorse tributarie destinate a favorire lo svi-

---

(19) Cfr. Cass., sent. n. 4466 del 2 marzo 2005.

(20) Cfr. art. 226 TCE.

(21) Con riferimento al rinvio pregiudiziale di cui all'art. 234 TCE.

(22) J. Holzmueller, *Guida ai nuovi strumenti europei di tutela fiscale in Italia*, Milano, 1997.



luppo sociale, il progresso delle istituzioni e la crescita del Welfare State, e

- il concetto di *capacità contributiva*, quale principio ineludibile di ripartizione dei carichi fiscali tra i cittadini degli Stati membri.

In altre parole, il complesso di disposizioni fiscali di derivazione comunitaria ha una funzione notevolmente diversa da quella degli ordinamenti fiscali nazionali; si tratta, cioè, di una *funzione negativa* che tende a limitare e correggere gli effetti distorsivi della fiscalità, senza incidere positivamente sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito tra i membri di una comunità (23). Tale funzione prende, appunto, il nome di *integrazione negativa*, in quanto incide indirettamente sugli ordinamenti fiscali nazionali attraverso la *neutralizzazione* di tutte quelle norme divergenti con il diritto comunitario, senza creare in alcun modo un nuovo ordinamento tributario che sostituisca quello degli Stati membri (24).

Va rilevato, comunque, che proprio grazie all'impulso comunitario, gli ordinamenti tributari dei paesi europei appaiono sempre più *armonizzati e coordinati*, almeno per quanto riguarda l'ossatura portante dei sistemi di finanza pubblica. Si noti, per esempio, che le imposte dirette si articolano dovunque in un'imposta sul reddito delle persone fisiche ed un'imposta sul reddito delle società e degli enti collettivi, regolate in maniera tale da evitare o, almeno, attenuare la doppia imposizione economica sugli utili societari (25).

Anche riguardo alle imposte indirette, ad esempio l'iva, e alla disciplina dei dazi e delle accise è evidente l'affinità tra i vari ordinamenti tributari dei Paesi dell'UE; e così pure con riferimento agli altri tributi sugli affari (26) si evince una connotazione normativa pressoché omogenea, dovuta certamente all'impulso comunitario.

Le stesse carte costituzionali degli Stati europei attualmente in vigore, rinviando allo strumento legislativo (27) per l'istituzione e la modifica degli istituti tributari, denotano una significativa convergenza nella regolazione della materia tributaria, soprattutto con riguardo al principio del *consenso delle imposte* (28), comunemente noto come *ri-*

(23) Sull'argomento vgs. P. Boria, *op. cit.*; si veda, del medesimo autore, anche *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

(24) C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea*, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Milano, 2001.

(25) J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, The Netherlands, 2005.

(26) Con particolare riferimento a imposta di registro, di bollo e sulle successioni.

(27) P. Boria, *op. cit.*, laddove l'autore sostiene che il ricorso allo strumento legislativo rappresenta il coinvolgimento degli organi rappresentativi del consenso popolare.

(28) S. Bartholini, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*

*serva di legge* (29) e, anche se in misura minore, al principio di *capacità contributiva* (30).

In ogni caso, sebbene ci sia questa tendenza all'integrazione e all'armonizzazione, la regolazione della fiscalità europea assume un rilievo particolare in quanto costituisce uno degli attributi più espressivi della sovranità nazionale, alla quale difficilmente uno Stato rinuncerebbe. Non è un caso che le risorse finanziarie dell'Unione europea derivino solo da quattro tipologie di entrate:

- diritti doganali percepiti alla frontiera dell'Unione;
- contributi provenienti dalle attività agricole;
- quota di compartecipazione al gettito dell'iva applicata dai Paesi membri;
- contributo generale rapportato al PIL.

Tali risorse finanziarie vengono definite annualmente dagli Stati membri ma, in termini quantitativi, sono ben più modeste delle entrate tributarie generali dei singoli Stati; è evidente, peraltro, che, ad eccezione dei diritti doganali, esse non sono riconducibili ad un esercizio diretto di potestà impositiva, bensì sono inquadrabili nell'ambito della fiscalità derivata, essendo trasferite all'UE direttamente dai singoli Stati. Si osserva, però, come si vedrà in seguito, anche una tendenza a interpretare in chiave moderna il concetto di sovranità nazionale, mettendo da parte gli egoismi particolari a vantaggio dell'interesse generale. Dal quadro appena delineato emerge, dunque, una linea interpretativa che sembrerebbe ricondurre il rapporto tra normativa tributaria interna e diritto comunitario al principio di separazione degli ordinamenti ma, come si avrà modo di vedere, la questione è tutt'altro che risolta. D'altra parte, dopo un lungo e acceso dibattito dottrinale, nel corso del quale era stata, inizialmente, sostenuta la teoria della preminenza della norma interna su quella comunitaria, in virtù della sovranità parlamentare, sembra essersi affermato negli anni, soprattutto nella giurisprudenza costituzionale (31), un atteggiamento di apertura verso il diritto comunitario.

---

*dirette*, Padova, 1957. Si vedano anche: S. Fois, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963, 294 ss.; A. Fedele, *Art. 23*, in *Commentario della costituzione*, a cura di Branca, Bologna-Roma e anche F. Amatucci (a cura di), *op. cit.*

(29) Si pensi alla *Magna Charta* del 1206 oppure al *Bill of Rights* del 1688 il quale vietava espressamente al potere esecutivo di imporre tributi senza la previa autorizzazione parlamentare. Quest'ultimo documento viene considerato dalla dottrina come la prima enunciazione formale del principio del *no taxation without representation*.

(30) Principio che caratterizza particolarmente i Paesi latini come l'Italia (art. 53 Cost.), il Portogallo (art. 103 Cost.), la Spagna (art. 31 Cost.) e, in qualche misura, la Francia (art. 13 Dichiarazione dei Diritti).

(31) Cfr. Corte cost., sent. n. 14 del 24 febbraio 1964.

### 3. – *Il primato del diritto comunitario su quello interno*

Essendo venuta meno la rigidità del principio di sovranità nazionale dei singoli Stati nelle materie di competenza dell'Unione europea, le norme comunitarie hanno acquistato la cosiddetta *primauté* (32) su quelle nazionali, anche se successive nel tempo. Tale risultato si desume dalla comparazione dei principi del diritto interno e del diritto comunitario (33), compresi quelli elaborati nel tempo dalle due Corti, e trova fondamento costituzionale negli artt. 10 e 11 della nostra Costituzione che, rispettivamente, prevedono che *l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciuto* (art. 10 Cost.) e che *l'Italia (...) consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni* (art. 11 Cost.).

Il principio del primato del diritto comunitario su quello interno è stato formalizzato per la prima volta dalla Corte di giustizia europea nella sentenza *Costa/Enel* del 15 luglio 1964 (C-6/64) (34), in cui i giudici hanno sostenuto che tale preminenza trova conferma nell'art. 249 del Trattato della comunità europea (TCE), in quanto, se così non fosse, tale disposizione sarebbe priva di significato, poiché uno Stato potrebbe unilateralmente annullarne gli effetti con un provvedimento nazionale che prevalga sui testi comunitari. D'altra parte, il diritto nato dal TCE non può trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che risulti minato il fondamento giuridico della stessa comunità.

### 4. – *Il principio dell'applicazione diretta ed immediata del diritto comunitario*

Il principio del *primato* della norma comunitaria (35), in virtù del quale non è permesso agli Stati opporre disposizioni interne a quelle

---

(32) Il primato del diritto comunitario sul diritto interno rappresenta un pilastro portante dell'integrazione europea ed è un prodotto giurisprudenziale, sviluppatosi e delineatosi nel tempo.

(33) Sull'argomento si segnala F. Pocar, *Diritto dell'unione e delle Comunità europee*, Milano, 1997.

(34) Il primato della norma comunitaria è stato poi confermato dalla sentenza *Simmenthal* del 9 marzo 1978, C-106/77.

(35) Carpentieri-Lupi-Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003. Per approfondimenti sul tema del primato del diritto comunitario si rimanda a: C. Curti Gialdino, *Lezioni di diritto comunitario*, Fondazione dei Dottori Commercialisti, Milano, 1995; C. Garbarino, *Il diritto tributario comunitario*, in *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005; G. Marino (a cura di), *Temi attuali di diritto tributario comunitario*, Ce.R.T.I. - Egea, Milano, 2005; M.C. Fregni, *Sulla diretta applicabilità delle Direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, II, 1989.

comunitarie, si collega strettamente al principio di *efficacia diretta* (o *effetto diretto*) che consente ai destinatari delle stesse norme comunitarie di far valere i propri diritti senza necessità di alcun atto di recepimento e che, sul piano processuale, si traduce nel potere del singolo di far valere direttamente, dinanzi al giudice nazionale, la situazione giuridica soggettiva vantata in forza della norma comunitaria (36). Questi due principi costituiscono i cardini dell'intero sistema giuridico comunitario e, pertanto, devono trovare applicazione rispetto a tutti quegli atti delle istituzioni comunitarie che, per la loro natura e per il loro contenuto, determinano, appunto, situazioni giuridiche soggettive.

Nella fattispecie si fa riferimento sia alle fonti derivate scritte, ossia ai *regolamenti* e alle *direttive self-Executing* (37), sia alle fonti non scritte, rappresentate dalle *sentenze interpretative* (38) della Corte di giustizia che, chiarendo il contenuto di altri atti normativi, incidono in maniera puntuale su situazioni giuridiche ben precise (39). Occorre sottolineare che una certa dottrina, ponendo una questione di tipo lessicale piuttosto che giuridica, fa riferimento all'*efficacia diretta* (o *verticale*) (40) solo per le disposizioni contenute nelle direttive, mentre utilizza il termine *diretta applicabilità* delle norme comunitarie per le disposizioni contenute nel trattato, nei regolamenti comunitari e nelle sentenze interpretative della Corte di giustizia. Altra dottrina, invece, ritiene di unire i due concetti, sostenendo che la *diretta applicabilità* sia la conseguenza dell'*efficacia diretta* delle norme comunitarie. Questa seconda tesi non sembra, tuttavia, priva di fondamento, almeno dal punto di vista lessicale, in quanto permette di spiegare la terminologia utilizzata per definire gli effetti concreti delle norme comunitarie sul diritto interno. In altre parole, tale dottrina sostiene che l'*effetto diretto* delle disposizioni comunitarie si identifica nel diretto conferimento di

---

(36) C. Sacchetto, L. Alemanno (coordinato da), *Rapporto tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Agenzia delle entrate - Direzione regionale Lombardia, Milano.

(37) Le *direttive self-executive* sono quelle direttive che contengono disposizioni precise e incondizionate, che non hanno bisogno di integrazioni ulteriori e, pertanto, sono direttamente applicabili.

(38) Cfr. Corte cost., sentenze n. 113 del 23 aprile 1985 e n. 389 dell'11 luglio 1989. Con tali sentenze la Consulta ha altresì chiarito che la disapplicazione delle norme interne incompatibili con il diritto comunitario non è solo di competenza dei giudici nazionali, ma anche degli organi amministrativi.

(39) S. Carmini, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002.

(40) Secondo la dottrina prevalente, il principio dell'*efficacia diretta* delle direttive non avrebbe, comunque, portata generale, ma troverebbe un limite nel fatto che la loro diretta applicabilità può essere invocata nei confronti dello Stato (c.d. *efficacia verticale*) dal momento che esse pongono obblighi a suo carico, e non nei rapporti tra i singoli cittadini (c.d. *efficacia orizzontale*). In campo tributario si osserva, talvolta, l'applicazione del principio di *efficacia orizzontale* nel caso in cui una direttiva disponga l'esenzione di determinati presupposti.

diritti ai singoli, senza alcuna necessità che lo Stato, o i suoi Enti territoriali, debbano intervenire per darvi forza (41). I diritti di fonte comunitaria possono essere fatti, dunque, valere dai singoli nel proprio Stato contro le norme eventualmente confliggenti con quelle comunitarie. Di conseguenza, proprio per l'effetto diretto di queste ultime, è necessario che il giudice nazionale provveda a disapplicare o, come sostiene la Corte costituzionale, a non applicare qualsiasi norma nazionale che risulti configgente con le suddette disposizioni comunitarie (42).

#### 5. – *Gli strumenti a disposizione del giudice nazionale per la risoluzione delle antinomie*

Il giudice nazionale, compreso quello tributario, può utilizzare diversi strumenti giuridici per risolvere le antinomie tra le norme interne e quelle comunitarie. Quelli tipici sono:

- il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia europea;
- l'interpretazione conforme (al diritto comunitario) della norma interna.
- l'applicazione diretta del diritto comunitario;
- la disapplicazione (non applicazione) della norma interna confliggente con quella comunitaria;

Analizziamoli nel dettaglio.

#### 5.1. – *Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia europea*

Il dialogo tra l'ordinamento nazionale e quello comunitario si realizza in maniera esplicita, innanzitutto, nelle forme di cui all'art. 234 TCE (43), ossia attraverso quella fase del processo (44) che va sotto il

---

(41) J. Holzmler, *op. cit.*

(42) Siano esse leggi interne ovvero atti amministrativi (circolari, risoluzioni, istruzioni, ecc.) ovvero interpretazioni di legge ancorché sorrette da giurisprudenza consolidata (sent. *Van Gend e Loos* del 5 febbraio 1963, C-26/62).

(43) C. Garbarino, *Il diritto tributario comunitario*, in *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005. L'autore osserva che le procedure eccezionali davanti alla Corte di giustizia sono due: (1) la procedura di *inadempimento ex art. 226 del TCE*; (2) la procedura di *rinvio pregiudiziale ex art. 234 del TCE*.

(44) P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della Comunità europea*, in *Rass. trib.*, n. 5/2005. Secondo l'autore il rinvio pregiudiziale è assimilabile all'istituto delle questioni pregiudiziali nel processo civile in quanto in ambo i casi si tratta di decidere questioni senza le quali non possono esserne decise altre che costituiscono l'oggetto principale del processo.

nome di *rinvio pregiudiziale*, secondo il quale il giudice nazionale ha la facoltà (quello di ultima istanza l'obbligo) di rivolgersi alla Corte di giustizia affinché questa si pronunci in via pregiudiziale sull'interpretazione del Trattato, nonché sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni comunitarie.

La richiesta di rinvio pregiudiziale può provenire dalle parti del processo o dal giudice (45), che può sollevare la questione anche d'ufficio, tenendo presente che nella richiesta di rinvio bisogna specificare se la Corte è chiamata a pronunciarsi direttamente sull'interpretazione del diritto comunitario o anche di disposizioni nazionali o norme contrattuali che richiamino (anche testualmente) il contenuto di una disposizione comunitaria. Il giudice nazionale procede, infine, alla verifica del grado di cognizione del diritto comunitario e delle modalità in cui la richiesta di rinvio è formulata per stabilire se, sulla base di tale formulazione, sia consentito alla Corte fornire un'interpretazione *utile* del diritto comunitario.

Nell'ambito del contenzioso tributario nazionale, il cosiddetto *rinvio pregiudiziale* alla Corte di giustizia europea ha assunto sempre maggiore rilevanza, tanto da divenire un potente e decisivo strumento di tutela del contribuente, nonché, soprattutto, uno strumento di integrazione tra diritto interno e ordinamento comunitario; infatti, la funzione essenziale del *rinvio pregiudiziale* è quella di realizzare un'interpretazione e, quindi, un'applicazione del diritto comunitario uniforme in tutti gli Stati membri, in modo che esso abbia ovunque la medesima efficacia (46).

La volontà di affidare alla Corte il ruolo di interprete cui spetta l'ultima parola in ordine all'interpretazione del diritto comunitario deriva prin-

---

(45) P. Biavati, F. Carpi, *Diritto processuale comunitario*, (a cura di Biavati), Milano, 2000; M. Lupoi, *Riflessioni comparatistiche sulla funzione creativa della giurisprudenza*, in *Studi in onore di Uckmar V.*, Padova, 1997; J. Holzmler, *Guida ai nuovi strumenti europei di tutela fiscale in Italia*, Milano, 1997.

(46) M. Antonini, *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità Europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto con riferimento all'imposta sul patrimonio netto*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, V. Uckmar, Genova, 2002; in proposito, si rimanda anche alla sentenza della Corte di giustizia del 16 gennaio 1974, C-166/73, *Rheinmühlen-Duesseldorf/einfuhr Und Vorratsstelle Für Getreide Und Futtermittel*, dove nel considerando n. 2 si legge testualmente: *l'art. 177 (attualmente art. 234 del TCE) è essenziale per la salvaguardia dell'indole comunitaria del diritto istituito dal trattato ed ha lo scopo di garantire in ogni caso a questo diritto la stessa efficacia in tutti gli stati della comunità. Detto articolo mira anzitutto ad evitare divergenze nell'interpretazione del diritto comunitario che i tribunali nazionali devono applicare, ma anche a garantire tale applicazione, offrendo al giudice nazionale, il mezzo per sormontare le difficoltà che possono insorgere dall'imperativo di conferire al diritto comunitario piena efficacia nell'ambito degli ordinamenti giuridici degli stati membri. Quindi ogni lacuna nel sistema così strutturato può mettere in forse la stessa efficacia delle disposizioni del trattato e del diritto comunitario che ne è scaturito.*

principalmente dal fatto che essa è l'organo più attrezzato per la corretta applicazione delle disposizioni del trattato, sia sotto il profilo della migliore conoscenza dei riferimenti sistematici che del contesto economico e sociale nel quale la norma comunitaria è destinata ad operare (47).

Secondo quanto statuito all'art. 234 del TCE, *la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:*

a) *sull'interpretazione del TCE;*

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 atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi.*

*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 giustizia 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 di giustizia.*

Dalla lettura della norma appare evidente che l'obbligo di rinvio sussiste solo nei confronti del giudice di ultima istanza, che in Italia è la Corte di Cassazione, mentre per gli altri vige una mera facoltà. Quanto ai principali presupposti che possono formare la base per un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, soprattutto in termini di ragioni di difesa sollevate dal contribuente (48), si tratta di principi, in parte già noti nel nostro ordinamento, quali i principi di *Certezza del diritto* e *Rispetto dei diritti della difesa*, e in parte di derivazione comunitaria, quali i principi di *Eguaglianza e non discriminazione* (49), *Libertà* (50), *Solidarietà* (51), *Unità* (52), *Proporzionalità* (53), *Legittimo affidamento* (54) ed *Effetto utile* (55).

---

(47) F. Tesauro, *Diritto comunitario*, Milano, 2001.

(48) Si veda, in proposito, T. Ballarino, *op. cit.*

(49) Cfr. art. 12 TCE.

(50) Si riferisce, in particolare, alle quattro libertà fondamentali del TCE, ossia alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

(51) Principio riferito agli Stati membri e finalizzato alla conformità dei loro comportamenti all'equilibrio tra vantaggi ed oneri derivanti dall'appartenenza all'Unione europea.

(52) Principio riferito al concetto di unitarietà del mercato comune che è stato applicato contro l'istituzione di nuovi dazi doganali.

(53) Principio secondo il quale gli oneri imposti agli operatori economici non possono essere più gravosi di quanto possa risultare necessario per assicurare il raggiungimento degli obiettivi del Trattato.

(54) Questo principio è stato applicato principalmente con riferimento alle disposizioni comunitarie in rapido cambiamento, al punto da ledere i diritti dei singoli in buona fede.

(55) Principio che rappresenta l'espressione concreta dell'interpretazione

Con riferimento ai citati principi, come si vedrà in seguito, la Corte comunitaria ha assunto un duplice approccio basato, dapprima, sul *principio di non discriminazione* e, successivamente, sul *divieto di restrizione*; inoltre, i principi di fiscalità comunitaria da essa formulati si sviluppano su due livelli: su quello della legislazione nazionale e su quello dei giudici nazionali. Sul piano legislativo gli Stati membri sono costretti a recepire nel proprio ordinamento i principi di matrice giurisprudenziale per evitare eventuali procedure di inadempimento *ex art. 226 del TCE* o domande di pronuncia pregiudiziale *ex art. 234 del TCE*; d'altro canto, sul piano del giudice nazionale, occorre che quest'ultimo applichi i principi sviluppati dalla Corte comunitaria allorché li ritenga, nel caso specifico, rilevanti e sufficientemente chiari, disapplicando il diritto interno incompatibile o, qualora nutra dubbi circa la loro applicazione, sottoponendo la questione in via pregiudiziale alla Corte.

Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, oltre ad avere un ruolo importantissimo nella difesa del contribuente, è volto ad instaurare un sistema di cooperazione reciproca tra la Corte comunitaria ed il giudice nazionale che può funzionare solo se entrambe le giurisdizioni sono coscienti delle proprie funzioni nella realizzazione di un'opera di interesse comune per tutta l'Europa comunitaria (56).

Ma per comprendere il meccanismo del rinvio pregiudiziale non si può prescindere dall'analisi di alcuni aspetti fondamentali che lo caratterizzano; a tal fine, è opportuno porsi le seguenti domande:

1) Quali sono i *soggetti legittimati a proporre* un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia?

2) *Come e a quali condizioni* si può effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia?

3) Quali sono gli *effetti* del rinvio pregiudiziale sul processo pendente e l'*efficacia* della pronuncia resa in via pregiudiziale?

Di seguito si è cercato di dare risposta a ciascuna di esse.

1) Cominciamo col chiarire quali sono i soggetti legittimati a proporre la questione pregiudiziale dinanzi alla Corte comunitaria. Come si è accennato in precedenza, sotto il profilo soggettivo, l'art. 234 del TCE attribuisce un compito differenziato alle giurisdizioni nazionali, distinguendo tra giurisdizioni non di ultima istanza, che hanno la facoltà, e quelle di ultima istanza, che hanno, invece, l'obbligo di effettuare il rinvio pregiudiziale, salvo i casi particolari che verranno esposti in seguito.

A tal riguardo si rileva subito che le Commissioni Tributarie possiedono tutti i requisiti per essere considerate *giurisdizioni* non di ultima istanza, nel senso specificato all'art. 234 TCE, ed è appena il caso

---

«teleologica» o «finalistica» utilizzata, per esempio, per l'interpretazione delle norme contenute nelle direttive comunitarie.

(56) P. Pescatore, *Il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 177 del trattato Cee e la cooperazione tra la corte ed i giudici nazionali*, in *Foro it.*, 1986, V.



di ricordare quali siano questi requisiti, così come statuito dalla stessa Corte di giustizia europea (57).

Per essere considerata tale, la giurisdizione:

– *deve avere origine legale* (deve cioè essere prevista e regolata dalla legge);

– *deve essere permanente* (deve cioè essere stabile e non deve essere creata ad hoc, per situazioni contingenti e transitorie);

– *deve essere terza e neutrale rispetto alle parti* (la terzietà è un requisito fondamentale per una *giurisdizione* in senso comunitario);

– *deve giudicare a seguito di procedimento che preveda un contraddittorio* (anche questo è un requisito ineludibile dal punto di vista comunitario);

– *deve decidere secondo diritto* (deve cioè applicare norme di diritto generale al caso concreto).

Un breve cenno va fatto anche riguardo alla posizione assunta dalla Corte costituzionale rispetto al rinvio pregiudiziale. Con la sentenza n. 168 del 1991, la Consulta aveva riconosciuto a sé stessa *la facoltà di sollevare anch'essa questione pregiudiziale per interpretazione ai sensi dell'art. 177 (oggi art. 234) TCE*, nonché quella di procedere, al fine suddetto, alla diretta interpretazione della norma comunitaria.

Questa posizione ha suscitato molte perplessità in dottrina (58), tant'è che, successivamente, la Corte costituzionale ha mutato il suo orientamento (59), ammettendo che *non compete a questa Corte fornire l'interpretazione della normativa comunitaria che non risulta, di per sé, di «chiara evidenza» né tanto meno le spetta di risolvere i contrasti interpretativi insorti in ordine a tale normativa*. Essa ha chiarito, inoltre, che la Corte di giustizia non può essere adita dalla Corte costituzionale come pur ipotizzato nella precedente sentenza n. 168/1991. Con questa pronuncia si è stabilito, dunque, che solo il giudice della causa, e non la Corte costituzionale, deve procedere alla soluzione dei conflitti tra normativa comunitaria e diritto interno.

2) Per rispondere alla seconda domanda, occorre evidenziare che per effettuare la richiesta di rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di giustizia, il giudice deve seguire una procedura prestabilita. Egli deve, innanzitutto, emettere un'ordinanza ai sensi dell'art. 3 della l. n. 204 del 13 marzo 1958 e, successivamente, trasmetterla alla cancelleria della Corte comunitaria, a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno. Nella citata ordinanza il giudice nazionale deve specificare i termini ed i motivi dell'istanza con i quali fu sollevata la questione nel procedimento interno e sospendere il giudizio in corso,

(57) C. Curti Gialdino, *Lezioni di diritto comunitario*, Fondazione dei Dottori Commercialisti, Milano, 1995.

(58) Si veda, in proposito, F. Capelli, *Diritto Comunitario e scambi internazionali*, nn. 3-4, 1991.

(59) Cfr. ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995.

disponendo l'immediata trasmissione degli atti alla Corte di giustizia. Se il rinvio pregiudiziale è richiesto da una Commissione Tributaria (provinciale o regionale), l'ordinanza deve essere necessariamente emessa nella sua composizione collegiale, trattandosi di giudice non monocratico. Questo perché, un eventuale vizio di forma in tal senso, potrebbe essere fatto valere, in sede nazionale, da una delle parti. Tuttavia, tale vizio di forma non pregiudica la possibilità, per la Corte comunitaria, di prendere in esame la questione, così come non la pregiudica una richiesta di interpretazione pregiudiziale formulata da una giurisdizione incompetente a conoscere della materia secondo il diritto interno (60).

Dal punto di vista delle *condizioni di ricevibilità*, occorre, inoltre, evidenziare l'importanza dell'oggetto della pronuncia pregiudiziale che deve riguardare una questione interpretativa di carattere comunitario, la cui soluzione sia utile alla controversia concreta. Si noti che il compito di verificare la *rilevanza comunitaria* della questione interpretativa spetta solo ed esclusivamente alla giurisdizione nazionale (61), mentre quello di accertarne la sua *utilità* ai fini della soluzione concreta è attribuito alla Corte di giustizia (62) anche se, spesso, le due competenze si sovrappongono.

È opportuno precisare che la suddetta *rilevanza comunitaria* è fondamentale perché coinvolge, da un lato, l'interpretazione della norma comunitaria o dei principi generali e, dall'altro, l'interpretazione della norma tributaria interna se questa rinvia o è conforme alla norma comunitaria, anche oltre il suo ambito di applicazione (63).

La Corte di giustizia, attraverso la sua attività interpretativa, avente carattere incidentale, si occupa di spiegare la portata e l'ambito di applicazione della sola disposizione comunitaria, essendole vietato pronunciarsi direttamente su questioni di diritto puramente nazionale o sulla conformità della norma nazionale con quella comunitaria (64). Essa può, invece, interpretare la norma comunitaria per verificare se essa sia contraria alla norma nazionale, oppure se sia applicabile alla situazione oggetto della causa. In ogni caso, con la sua interpretazione,

---

(60) Cfr. CGCE, sent. del 14 gennaio 1982, *Reina*, causa C-65/81 e sent. del 20 ottobre 1993, *Balocchi*, causa C-10/92.

(61) Cfr. CGCE, sent. del 18 novembre 1999, *Xab Yab*, causa C-200/98; si vedano anche le conclusioni dell'Avvocato generale *Stix-Hackl* del 14 marzo 2006 sul caso IRAP, cfr. p. 7, 66, 119, 128, 129.

(62) Nella pratica non è agevole tracciare una delimitazione precisa fra il campo d'indagine per la verifica della citata *rilevanza comunitaria*, che compete al giudice nazionale, e quello per l'appuramento dell'utilità della richiesta interpretazione pregiudiziale, che compete alla Corte di giustizia.

(63) Cfr. CGCE, sent. del 17 luglio 1997, *Leur-Bloem*, causa C-28/95; CGCE, sent. del 15 gennaio 2002, *Andersen og Jensen*, causa C-43/00; CGCE, sent. dell'11 gennaio 2001, *Kofisa Italia*, causa C-1/99.

(64) Cfr. pronuncia di irricevibilità del 21 dicembre 1995, *Max Mara*, causa C-307/95, contro Ufficio del Registro di Reggio Emilia.

la Corte di giustizia fornisce, di fatto, al giudice nazionale gli elementi per decidere in merito alla compatibilità della norma nazionale con quella comunitaria (65).

Si osserva che, talvolta, il rinvio pregiudiziale assolve anche alla funzione di verificare, indirettamente, la legittimità di una norma nazionale o di un atto amministrativo interno, poiché in alcuni casi il quesito interpretativo viene posto dal giudice nazionale in termini di compatibilità o legittimità di una norma domestica rispetto al diritto comunitario. Resta, in ogni caso, vietato alla Corte comunitaria pronunciarsi direttamente (66) in tal senso.

Una deroga all'obbligo (per il giudice di ultima istanza) di effettuare il rinvio pregiudiziale si ha nel caso in cui la questione sia già stata decisa in altre pronunce della Corte di giustizia (67). Nella causa *Da Costa en Schaake* (68) i giudici comunitari hanno affermato che, qualora una questione di diritto materialmente identica, abbia già costituito oggetto di una decisione della Corte, verrebbe meno, anche per i giudici di ultima istanza, l'obbligo previsto dal 3° comma dell'art. 177 (ora art. 234 TCE). Circa vent'anni dopo, nella causa *Cilfit* (69) la Corte di Cassazione italiana ha chiesto alla Corte di giustizia europea se un giudice nazionale, nei confronti della cui decisione non possa presentarsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, sia sempre obbligato ad adire la stessa per la soluzione di una questione di diritto comunitario, ovvero possa considerarsi esonerato dal suddetto obbligo allorché non sussista alcun ragionevole dubbio interpretativo. Ebbene la Corte di Lussemburgo, con la sentenza *Cilfit*, prendendo posizione sul punto, ha sostanzialmente riconfermato il precedente giudizio di cui alla sentenza *Da Costa en Schaake*, estendendo il principio ivi sancito anche alle questioni che non siano materialmente identiche.

La sentenza *Cilfit* è estremamente importante perché introduce una specifica limitazione alla ricevibilità del rinvio pregiudiziale, ri-

---

(65) La Corte di giustizia, secondo l'art. 220 del TCE, cura il rispetto delle norme di diritto originario e derivato, sia tipiche che atipiche. Sono comprese le regole della cosiddetta *soft law* (raccomandazioni, pareri, note interpretative, codici di condotta, ecc...) e il diritto non scritto (c.d. *law in action*). La Corte, peraltro, è un organo concepito e organizzato secondo i principi di *civil law*, ma opera quale Giudice di *common law*, valutando in base al principio della sostanza sulla forma (*substance over form*).

(66) Si noti che la Corte di giustizia può pronunciarsi sulla legittimità di un atto comunitario. Cfr. M. Antonini, *op. cit.*

(67) Cfr. Ordinanza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli del 2004, riguardo alle problematiche connesse all'interpretazione delle stesse sentenze della Corte in via pregiudiziale.

(68) Cfr. CGCE, sentenze del 27 marzo 1963, cause riunite 28, 29 e 30/62, *Da Costa En Schaake Nv. Schuitenvoerderij En Expeditiekantoor Nv, Hoechst - Holland Nv / Amministrazione Olandese delle Imposte*.

(69) Cfr. CGCE, sent. del 6 ottobre 1982, *Cilfit Srl e Lanificio Di Gavardo Spa Contro Ministero della Sanità*, causa C-283/81.

conducibile alla cosiddetta teoria dell'*acte clair* (70), secondo la quale non sussiste alcuna reale questione interpretativa nel caso in cui la norma comunitaria è talmente chiara da non lasciare alcun dubbio sul suo significato. Tale teoria, naturalmente, non esclude che le giurisdizioni di ultima istanza conservino ugualmente la facoltà di adire la Corte di giustizia, anche nel caso in cui un identico punto di diritto sia già stato risolto da una precedente sentenza pregiudiziale (71).

È utile notare che, mentre in passato la Corte procedeva, spesso, alla *riformulazione dei quesiti interpretativi* (72) per renderli più pertinenti alle situazioni di fatto e di diritto rappresentate dai giudici del rinvio, attualmente essa ha attenuato notevolmente questa attività, soprattutto, per motivi di economia processuale. Da qui l'ampliamento dei casi di questioni interpretative ritenute irricevibili. Le esigenze di efficienza e di economia processuale hanno favorito l'introduzione di una norma procedurale (art. 104, par. 3, Regol. Proc.) che consente alla Corte di decidere con una semplice ordinanza motivata e non impugnabile, anziché con una sentenza, facendo riferimento ad una precedente pronuncia che abbia già risolto una questione pregiudiziale manifestamente identica (73). A questo proposito, è interessante notare che, qualora nel processo nazionale non sia emersa l'esistenza di una pronuncia antecedente della Corte comunitaria e il giudice abbia deciso di proporre ugualmente il rinvio pregiudiziale senza aver motivato la riproposizione della questione, allora la domanda risulterà irricevibile (74). Sempre con riferimento ai presupposti per la ricevibilità del rinvio occorre, inoltre, rilevare l'esigenza di chiarezza e completezza del quesito, al fine di consentire alla Corte di giustizia di individuare le norme e le fattispecie comunitarie di cui si chiede l'interpretazione e alle parti del procedimento di formulare opportunamente le proprie osservazioni.

3) Quanto alla terza domanda sugli effetti e sull'efficacia del rinvio pregiudiziale occorre osservare, in primo luogo, che, nel momento in cui il giudice nazionale effettua il rinvio, come si è accennato in

---

(70) Dottrina a cui si fa ricorso nel diritto amministrativo francese per ovviare all'obbligo ivi vigente per il giudice di chiedere all'esecutivo l'interpretazione di disposizioni di accordi internazionali.

(71) M. Antonini, *op. cit.*

(72) La Corte di giustizia può individuare essa stessa gli aspetti di diritto comunitario che vanno interpretati, traendoli dal complesso degli elementi di fatto e di diritto forniti dal giudice nazionale, se il quesito è formulato in modo impreciso o improprio. La condizione riguarda l'esposizione e l'articolazione degli elementi di fatto e di diritto della controversia, nonché dei motivi del rinvio. Cfr. CGCE ord. del 21 aprile 1999, *Charreire*, causa C-28/98 (irricevibilità); Comm. Trib. Prov. Cremona (IRAP), ord. n. 93 del 9/10/03, e CGCE, sent. del 9 settembre 2004, *Carbonati-Apuani*, causa C-72/03, (tassa sul marmo).

(73) Cfr. CGCE, ord. del 15 marzo 2001, *Petrovilla*, C-279/99.

(74) Cfr. CGCE, ord. del 7 agosto 1998, *Anssens*, C-325/98, punto 14.

precedenza, egli sospende (75) il processo *a quo* emettendo, contestualmente, un'ordinanza di rimessione alla Corte di giustizia. Si osservi che il diritto comunitario e, in particolare, la giurisprudenza della Corte comunitaria prevede che anche in materia di misure cautelari e, in generale, di sanzioni amministrative non penali debba essere assicurata la tutela giurisdizionale della sospensione a seguito di ricorso. Anche il Consiglio di Stato (76) ha sottolineato la rilevanza del diritto comunitario, indicando alcune sentenze nelle quali la Corte di giustizia sembra costruire un modello processuale con rimedi giuridici armonizzati tra i vari Stati membri (77), in modo da assicurare un minimo di garanzia, laddove afferma che *il giudice nazionale deve disapplicare le leggi nazionali che gli impediscono di emettere provvedimenti provvisori di indole cautelare a tutela di diritto fondati sulle norme comunitarie nei confronti di tutti i destinatari dei vari Stati* (78).

In ogni caso, la pronuncia resa in via pregiudiziale ha le seguenti caratteristiche in termini di effetti e/o efficacia:

- ha contenuto dichiarativo e non passa in giudicato sostanziale;
- è obbligatoria e vincolante per il giudice del processo *a quo* e per tutti i giudici dei successivi gradi di giudizio (cfr. anche Cass. 4466/05);
- ha efficacia *ex tunc* (salvi i rapporti esauriti e le limitazioni disposte dalla Corte di giustizia);
- la violazione della sentenza della Corte di giustizia da parte del giudice del processo *a quo* (non di ultima istanza) costituisce motivo di gravame;
- la questione pregiudiziale potrebbe essere riproposta alla Corte dal giudice di grado superiore (previa motivazione) e la Corte può, teoricamente, modificare il proprio orientamento;
- ha valore di precedente applicabile anche in altri processi diversi da quelli di rinvio, assumendo efficacia *erga omnes* per questioni identiche (in tal caso viene meno l'obbligo di rinvio per il giudice di ultima istanza) (79).

---

(75) Si tratta in questo caso di una sospensione necessaria, prevista dall'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992.

(76) Consiglio di Stato, adunanza plenaria, ord. n. 1 del 30 marzo 2000, in *Cons. di Stato*, 2000, 767; vgs. anche Fracchia, *Giurisprudenza esclusiva, servizio pubblico e specialità del diritto amministrativo*, 368 ss., in *Foro it.*, 125 (2000), 3, 365-405.

(77) Della Valle, *La sospensione dell'esecuzione*, cit. 1219; Biavati, *Diritto comunitario e diritto processuale civile italiano fra attrazione, autonomia e resistenze*, in *Dir. un. europ.*, 2000, 717; Biavati-Carpi, *Diritto processuale comunitario*, (a cura di Biavati), Milano, 2000; Masucci, *La lunga marcia della Corte di Lussemburgo verso una «tutela cautelare europea»*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1996, 1155.

(78) Si vedano in proposito CGCE, sent. del 19 giugno 1990, *Factortame*, C-213/89 e CGCE, sent. 11 gennaio 2001 *Kofisa Italia*, C-1/99.

(79) La Corte costituzionale, con la sentenza n. 113 del 23 aprile 1985 ha

Si è detto, all'inizio del presente lavoro, del vuoto normativo colmato dalle sentenze della Corte di giustizia, con la sua attività di integrazione negativa, soprattutto nel settore del diritto tributario non armonizzato, ossia quello delle imposte dirette. Ebbene, occorre anche ricordare che, in tale ambito, la Corte comunitaria ha, di volta in volta, dovuto scegliere se applicare il principio di *non discriminazione* o quello del *divieto di restrizione delle libertà fondamentali* (80).

Nella sentenza *Schumacker* del 14 febbraio 1995, causa C-279/93, si legge testualmente che *benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario* (81).

Nel tempo gli interventi della Corte di giustizia sono divenuti sempre più incisivi (82), con il progressivo passaggio dall'impiego prevalente del *principio di non discriminazione* (83) all'impiego prevalente del *divieto di restrizione delle libertà fondamentali* (84), che meglio risponde ai fini della rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato comune.

Si rileva che fino al 1986 le libertà fondamentali non sono mai state applicate al settore dell'imposizione diretta; dal caso *Avoir fiscal* (1986) ai casi *Lindman* e *Schilling* (2003), invece, la Corte di giustizia si è pronunciata ben 37 volte sull'applicazione delle libertà fondamentali alle imposte dirette. In particolare, a partire da *Avoir fiscal* fino al caso *Schumacker* (1995), le libertà fondamentali sono state applicate a tale settore impositivo ma non alle norme tributarie interne o convenzionali che disciplinano le fattispecie transnazionali; dal caso *Schu-*

---

affermato il principio della diretta efficacia dei principi ricavabili dalle pronunce pregiudiziali emesse dalla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 234 TCE. Con la sentenza n. 389 dell'11 luglio 1989, la Consulta ha ulteriormente consolidato il principio della diretta applicabilità della normativa comunitaria, così come interpretata dalla Corte comunitaria.

(80) Le quattro libertà economiche fondamentali previste nel TCE sono le seguenti: (1) libertà di circolazione delle merci, (2) libertà di circolazione delle persone e di stabilimento, (3) libertà di circolazione dei capitali, (4) libertà di prestazione dei servizi. Gli articoli di riferimento per il divieto di discriminazione e quello di restrizione delle libertà fondamentali sono i seguenti: artt. 28-39-43-49-56 TCE.

(81) Cfr. Conclusioni dell'Avvocato generale *Stix-Hackl* 2006 sul caso *Irap*.

(82) L. Costato, *Principio di effettività e responsabilità degli Stati membri per i danni derivanti dalle violazioni del diritto comunitario – Trattato costituzionale in crisi e Corte di Giustizia sempre più al servizio del cittadino*, in *Rass. trib.*, n. 4/2006.

(83) Il principio di non discriminazione può essere di tipo diretto (se si riferisce alla nazionalità) e di tipo indiretto o dissimulato (se si riferisce alla residenza, alla lingua, al luogo di nascita, alla provenienza, ecc.).

(84) Il divieto di restrizione è rivolto anche all'eliminazione degli ostacoli di natura fiscale che disincentivano di fatto l'esercizio delle libertà fondamentali.

*macker* al caso *Saint-Gobain* (1999), le libertà fondamentali hanno condizionato anche le norme tributarie interne con oggetto transnazionale, come il diritto tributario internazionale; infine, dal caso *Saint-Gobain* in poi, le libertà fondamentali sono state applicate anche alle norme tributarie convenzionali, come quelle del diritto internazionale tributario.

### 5.1.a. – *Casi di giurisprudenza tributaria comunitaria*

Nel presente paragrafo si riportano alcuni esempi tipici di sentenze con cui la Corte comunitaria è intervenuta nel settore delle imposte dirette e, successivamente, si analizzano graficamente alcuni dati quantitativi sulla sua attività giurisprudenziale in campo tributario:

#### (a) *Sentenza Schumacker:*

*Libera circolazione dei lavoratori dipendenti – Libertà di stabilimento.*

[*Trattato CE, art. 39*].

L'art. 39 del TCE deve essere interpretato nel senso che non consente ad uno Stato membro di trattare meno favorevolmente un cittadino di un altro Stato membro il quale, essendosi avvalso del proprio diritto di libera circolazione (85), svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato, rispetto ad un cittadino nazionale che si trovi nella medesima situazione. In sostanza l'art. 39 va interpretato nel senso che osta all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che assoggetti ad imposta i redditi di un cittadino residente in un altro Stato membro, il quale svolge un'attività lavorativa subordinata nel territorio del primo Stato, in misura maggiore rispetto ad un lavoratore residente nel primo Stato e che ivi svolge la stessa attività, quando il cittadino del secondo Stato trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato e non percepisce nel secondo Stato redditi sufficienti per essere soggetto ad un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare.

#### (b) *Sentenza Royal Bank of Scotland:*

*Libera circolazione delle persone – Libertà di stabilimento – Normativa fiscale – Imposta sugli utili delle società – Società che opera nel territorio nazionale senza avervi sede – Imposta superiore a quella applicabile alle società residenti – Inammissibilità.*

[*Trattato CE, artt. 52 e 58*].

Gli artt. 52 e 58 del trattato debbono essere interpretati nel senso che si oppongono ad una normativa di uno Stato membro la quale, per le società che hanno sede in un altro Stato membro ed operano nel primo Stato membro tramite un centro di attività stabile ivi situato,

---

(85) Sulla libertà di stabilimento si veda F. Amatucci, *Limited tax liability of non-resident companies and freedom of establishment*, in *EC Tax Review*, 2003.

escluda la possibilità di beneficiare di un'aliquota d'imposta sugli utili più bassa, possibilità che è riconosciuta solo alle società che hanno sede nel primo Stato membro, allorché non esiste alcuna disparità di situazione oggettiva tra queste due categorie di società tale da giustificare una simile disparità di trattamento.

(c) *Sentenza Baxter:*

*Libera circolazione delle persone – Libertà di stabilimento – Parità di trattamento – Imposte dirette – Contributo straordinario sul fatturato – Diritto a un abbattimento fiscale concesso alle imprese che trattano specialità medicinali – Concessione di tale diritto solo con riferimento alle spese attinenti alle operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione – Inammissibilità – Normativa giustificata da motivi d'interesse generale – Efficacia dei controlli tributari – Insussistenza.*

[*Trattato CE, artt. 52 (ora, art. 43 TCE) e 58 (ora art. 48 TCE)*].

Gli artt. 52 e 58 del trattato (divenuti, in seguito a modifica, rispettivamente, art. 43 e 48 TCE) ostano ad una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ponga a carico delle imprese in esso stabilite, e che trattano specialità medicinali nel suo territorio, un contributo straordinario sul fatturato al netto dei tributi dalle stesse realizzato per alcune di queste specialità medicinali nel corso dell'ultimo esercizio fiscale conclusosi prima della data di adozione di tale normativa e, dall'altro, consenta a tali imprese la detrazione dalla base imponibile di tale contributo solo per le spese sostenute nel corso del medesimo esercizio fiscale e unicamente per quanto riguarda le operazioni di ricerca realizzate nello Stato d'imposizione, qualora tale normativa si applichi ad imprese comunitarie che operano in tale Stato attraverso uno stabilimento secondario.

In detto abbattimento fiscale, infatti, che appare idoneo a svantaggiare in modo più marcato tali ultime imprese, giacché, di consueto, sono esse ad avere sviluppato la loro attività di ricerca fuori del territorio dello Stato membro d'imposizione, crea una disparità di trattamento non giustificabile in base a ragioni imperative d'interesse generale attinenti all'efficacia dei controlli fiscali, in quanto la normativa nazionale di cui trattasi impedisce in maniera assoluta all'impresa contribuente di fornire la prova che le spese relative alle attività di ricerca svolte in altri Stati membri sono state effettivamente sostenute.

(d) *Sentenza Vestergaard:*

*Libera prestazione dei servizi – Restrizioni – Deduzione dal reddito imponibile delle spese relative a corsi di formazione professionale – Normativa nazionale che introduce una presunzione di non deducibilità per i corsi organizzati in altri Stati membri – Inammissibilità – Giustificazione motivata da ragioni di interesse generale o dalla necessità di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale – Insussistenza – Giustificazione motivata da ragioni di interesse generale o dalla necessità di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale – Insussistenza.*



[*Trattato CE, art. 59 (ora art. 49 TCE)*].

L'art. 59 del trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 TCE) osta ad una normativa di uno Stato membro che, al fine di determinare il reddito imponibile, presuma che corsi di formazione professionale che si tengono in località turistiche ordinarie situate in altri Stati membri siano caratterizzati da un elemento turistico di tale rilevanza da impedire che le relative spese possano essere considerate oneri di gestione deducibili, mentre una siffatta presunzione non esiste per corsi di formazione professionale che si svolgono in località turistiche ordinarie situate nel territorio del detto Stato membro.

Infatti, una normativa siffatta, che renda la deduzione delle spese di partecipazione a corsi di formazione professionale organizzati all'estero più difficile di quella delle spese afferenti ad analoghi corsi organizzati nel suddetto Stato membro, comporta una differenza di trattamento basata sul luogo di esecuzione della prestazione dei servizi che non è giustificata né dalla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale controverso né dall'esigenza dell'efficacia dei controlli fiscali.

(e) *Sentenza Veerkooijen:*

*Libera circolazione dei capitali – Restrizioni – Esenzione dall'imposta sul reddito dei dividendi versati a persone fisiche – Limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede nel territorio nazionale – Inammissibilità – Giustificazione – Insussistenza.*

[*Direttiva del Consiglio 88/361/CEE, art. 1, n. 1*].

L'art. 1, n. 1, della direttiva n. 1988/361, per l'attuazione dell'art. 67 del TCE, osta ad una disposizione di legge di uno Stato membro che subordini la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito alla quale sono soggetti i dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni alla condizione che tali dividendi siano versati da società aventi sede nel detto Stato membro. Infatti, una siffatta disposizione ha l'effetto di dissuadere i cittadini comunitari residenti nello Stato membro interessato dall'investire i loro capitali nelle società aventi sede in un altro Stato membro e produce anche un effetto restrittivo nei riguardi di tali società in quanto costituisce, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali nello Stato membro interessato, senza che la restrizione sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale quale la necessità di garantire la coerenza del regime fiscale.

È influente su quanto precede il fatto che il contribuente che chiede di fruire dell'esenzione fiscale sia un normale azionista o un dipendente che detiene le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio.

\* \* \*

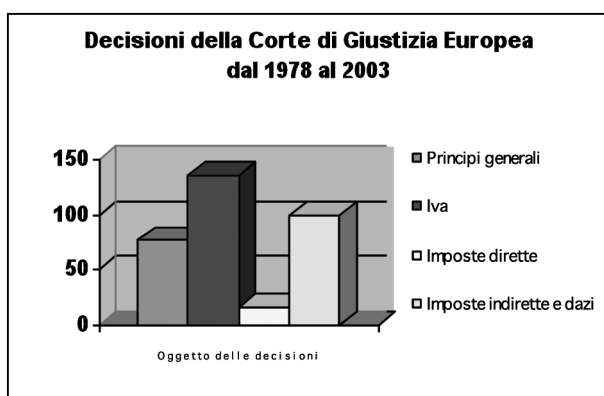
Per avere, infine, un'idea più chiara dell'attività della Corte di giustizia, dal punto di vista quantitativo, è interessante notare in che misura, secondo le varie materie, essa sia stata chiamata a pronunciarsi in sede interpretativa sulla materia fiscale, nel periodo compreso tra

il 1978 ed il 2003, per dirimere questioni dubbie e colmare le lacune del diritto comunitario.

A tal fine si riportano di seguito una tabella riepilogativa (Tab. 2) ed un grafico che rappresenta i dati quantitativi (Fig. 1), distinti in base all'oggetto della decisione:

**Tab. 2**

Oggetto delle decisioni	Quantità
Principi generali	77
Iva	136
Imposte dirette	16
Imposte indirette e dazi	100
<b>Totale</b>	<b>329</b>



**Fig. 1**

Dai dati indicati nella Tab. 2 e dalla Fig. 1 emerge il peso rilevante delle sentenze in materia di iva (42% del totale), giustificato dall'importanza assunta da tale tributo nel sistema comunitario; degno di nota risulta anche il numero di decisioni concernenti i principi generali (circa il 23% del totale), tenuto conto che si tratta di regole di cui è riconosciuta l'applicabilità alla materia fiscale a prescindere dall'esistenza di un testo normativo di riferimento; allo stesso modo, spicca il numero di decisioni in materia di imposte indirette e dazi (circa il 30% del totale) mentre appaiono, invece, decisamente poche le decisioni in materia di imposte dirette (86).

(86) Sul ruolo della Corte di giustizia nel sistema comunitario si vedano F. Capotorti, *Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Enc. giur. Treccani*, IX, Roma, 1988; F. Pocar, *op. cit.*, P. Mengozzi, *op. cit.*; T. Ballarino, *op. cit.*; M.

### 5.2. – *L'interpretazione conforme (al diritto comunitario) della norma interna*

Secondo la giurisprudenza comunitaria (87), il giudice nazionale può interpretare il diritto interno a patto, però, che lo faccia *quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva per conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi, pertanto, all'art. 180, 3° comma*. Per esempio, qualora al giudice nazionale sia sottoposta una controversia tra singoli, nell'applicare le norme di diritto interno adottate al fine di attuare gli obblighi previsti da una direttiva comunitaria, egli deve prendere in considerazione tutte le norme del diritto nazionale ed interpretarle, per quanto possibile, alla luce del testo e delle finalità della normativa comunitaria, per giungere ad una soluzione conforme all'obiettivo da questa perseguita (88).

### 5.3. – *L'applicazione diretta della normativa comunitaria interpretata dal giudice nazionale*

Un altro strumento di dialogo con il diritto comunitario è rappresentato dalla procedura attraverso la quale il giudice nazionale (89) (non di ultima istanza) può interpretare direttamente il diritto comunitario (salvo rinvio pregiudiziale) ed applicare al caso concreto i principi e le norme di carattere primario e/o secondario da esso derivanti, avendo cura di specificare la tipologia della norma interpretata, ossia se si tratti di:

- *principi generali dell'ordinamento comunitario*, come il principio di non discriminazione o il divieto di restrizione delle libertà fondamentali, il principio della certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento, il principio di proporzionalità o il principio dell'effetto utile. In tal caso, il giudice dovrà specificare la finalità del richiamo a tali principi, cioè se esso sia stato operato al fine di fare chiarezza nell'interpretazione delle norme sovranazionali o della normativa nazionale comunitarizzata a sostegno di una particolare argomentazione, ovvero per altro scopo.

- *norme primarie*, ossia le norme contenute nei trattati istitutivi ed in quegli accordi internazionali che successivamente sono stati stipulati per modificare ed integrare i primi, facendo riferimento alle loro versioni consolidate;

---

Lupoi, *Riflessioni comparatistiche sulla funzione creativa della giurisprudenza*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997.

(87) Cfr. CGCE, sent. del 16 dicembre 1993, *Miret*, causa C-334/92, e sent. del 26 settembre 1996, *Arcaro*, causa C-168/95.

(88) Cfr. CGCE, sent. del 5 ottobre 2004, *Pfeiffer ed altri*, cause riunite da C-397 a 403/1.

(89) Spetta, infatti, solo al giudice nazionale la cognizione dei fatti, l'individuazione della fattispecie concreta e la sua *rilevanza comunitaria*.

• *diritto comunitario derivato*, quali regolamenti, decisioni, direttive, raccomandazioni, pareri.

Nei vari casi il giudice dovrà precisare se l'applicazione del diritto comunitario da lui interpretato avvenga facendo o meno riferimento ad eventuali interpretazioni che la Corte di giustizia ha già dato di quelle disposizioni in sede di rinvio pregiudiziale o di procedimento di infrazione nei confronti di uno degli Stati membri.

Deve, infine, essere specificato se il giudice operi un'applicazione diretta del diritto comunitario per risolvere il caso sottoposto a giudizio, ovvero, deve essere indicata la finalità dell'eventuale richiamo al diritto comunitario medesimo come, ad esempio, nel caso in cui le disposizioni sopranazionali vengano richiamate a sostegno di una interpretazione della normativa nazionale comunitarizzata.

In deroga, dunque, alla regola generale secondo la quale il giudice nazionale applica il diritto comunitario, mentre la Corte di giustizia lo interpreta, il giudice nazionale (non di ultima istanza) può interpretare direttamente il diritto comunitario secondo i criteri interpretativi propri dell'ordinamento comunitario, salvo, ovviamente, il caso in cui egli opti per un rinvio pregiudiziale.

#### 5.4. – *La disapplicazione della norma nazionale confliggente con quella comunitaria*

La differenza tra diretta applicazione del diritto comunitario e correlata disapplicazione del diritto interno (90) non è sempre nettamente riscontrabile. Si osserva, infatti, che per poter stabilire se una norma comunitaria è direttamente applicabile, il giudice nazionale può effettuare un rinvio pregiudiziale, nei modi e nei termini specificati in precedenza (91) oppure, anche in presenza di una norma comunitaria ritenuta, in linea di principio, direttamente applicabile, egli può ritenere opportuno un rinvio pregiudiziale per stabilire se la norma comunitaria abbia un contenuto che effettivamente contrasta con la norma interna (92). In generale, però, qualora non sussistano dubbi particolari, il giudice nazionale provvede alla diretta disapplicazione delle norme nazionali incompatibili con il diritto comunitario, in virtù del consolidato principio di preminenza di quest'ultimo sull'ordinamento interno.

Il riconoscimento della diretta ed immediata applicazione del diritto comunitario da parte del giudice italiano, anche in presenza di disposizioni di legge interna confliggenti con le norme comunitarie, rap-

---

(90) R. Alfano, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 3/2007.

(91) Cfr. ord. del 15 luglio 2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli.

(92) Cfr. ord. n. 39/2/03 del 9 ottobre 2003 della Commissione Tributaria Provinciale di Cremona in tema di Irap.

presenta un risultato giuridico molto importante che, però, sul piano giurisprudenziale, è stato raggiunto dopo un lungo e travagliato confronto, iniziato fin dai primi anni Sessanta, tra la Corte costituzionale italiana e la Corte di giustizia europea.

Attraverso un complicato iter e sotto la spinta della Corte di giustizia, la Consulta ha provveduto a sciogliere i principali nodi della relazione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, di non facile definizione, anche perché non rientrante precisamente negli schemi del diritto internazionale. L'esito di questa giurisprudenza è stato il riconoscimento lento e graduale del primato del diritto comunitario.

Le due massime giurisdizioni sono giunte all'affermazione del primato del diritto comunitario in momenti diversi, partendo da un contrasto dovuto soprattutto alle rispettive concezioni di fondo dei rapporti tra ordinamento interno e comunitario, l'una *monista* e l'altra *dualista*.

La Corte di giustizia ha sempre sostenuto una concezione *monista* e unitaria tra i due sistemi, secondo la quale l'ordinamento comunitario si integra nell'ordinamento interno e prevale su quest'ultimo in virtù di una forza propria, e non in conseguenza di meccanismi di adattamento propri di ciascun ordinamento statale; al contrario, la Corte costituzionale, partendo da una concezione *dualista* dei suddetti rapporti, è arrivata a considerare i due sistemi, quello nazionale e quello comunitario, distinti e separati, ancorché coordinati tra loro (93).

In questo contesto, la contrapposizione concettuale tra *disapplicazione* e *non-applicazione* delle norme è stata più volte terreno di scontro tra le due Corti ma, in realtà, si è visto che la differenza tra i due concetti può essere considerata solo formale in quanto è stata spesso utilizzata strumentalmente per tracciare un confine tra la tesi *monista* della Corte di giustizia e quella *dualista* della Corte costituzionale.

Il termine *disapplicazione*, come si vedrà in seguito, presupporrebbe, in teoria, un vizio della norma interna e ciò avvalorerebbe l'ipotesi sostenuta dalla Corte comunitaria secondo la quale il principio di preminenza del diritto comunitario sarebbe il frutto dell'applicazione del criterio gerarchico dei rapporti tra fonti (tesi *monista*).

Alla luce del ravvicinamento delle posizioni delle due Corti e, in particolare, della lenta ma progressiva inversione di tendenza da parte della Consulta, pare corretto oggi parlare di *disapplicazione* anziché di *non-applicazione* della norma interna. Si può, dunque, affermare che attualmente il giudice nazionale utilizza l'istituto della *disapplicazione*

---

(93) Cfr. sent. *Frontini* n. 183 del 27 dicembre 1973 con la quale la Corte costituzionale è stata chiamata a stabilire se i regolamenti comunitari potessero conseguire, nell'ordinamento italiano, un'efficacia pari a quella della norme nazionali, pur non essendo tali regolamenti sottoposti ad alcuna garanzia che, al contrario, il nostro ordinamento riserva alla legge ordinaria.

nei confronti delle norme interne confliggenti con il diritto comunitario direttamente applicabile.

Ma per comprendere meglio come si sia raggiunta questa conclusione si è ritenuto opportuno ripercorrere sinteticamente, nei prossimi paragrafi, il cammino compiuto dalle due Corti.

#### 5.4.a. – *L'orientamento monista della Corte di giustizia europea*

La Corte di giustizia europea ha teorizzato la tesi *monista* (94) per disciplinare il rapporto tra norme interne e comunitarie ed ha preso in considerazione due principi:

- la *diretta efficacia* (o *effetto diretto*) delle norme comunitarie;
- il *primato* o la *preminenza* del diritto comunitario sulle norme interne contrastanti.

Nella famosa sentenza *Van Gend en Loos* (causa C-26/62, sentenza del 5 febbraio 1963), la Corte comunitaria coglie l'occasione per discutere per la prima volta della diretta applicabilità delle norme dei trattati, sostenendo che:

- da un lato, le norme del trattato attribuiscono obblighi agli Stati membri;
- dall'altro, gli Stati, rinunciando ad alcuni poteri, consentono di realizzare un ordinamento giuridico che riconosce come soggetti sia gli stessi Stati che i loro cittadini.

Nella sentenza *Costa/Enel* del 1964 è, invece, contenuta un'importante decisione in cui la Corte di giustizia, discostandosi dalla tradizionale impostazione internazionalistica, sostiene il principio della preminenza del diritto comunitario su quello interno, laddove si legge che *a differenza dei comuni trattati internazionali, il trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare (...)*.

Con la citata sentenza la Corte di giustizia afferma espressamente la superiorità della norma comunitaria su quella interna, preesistente o posteriore, ritenendo che il primato del diritto comunitario sia condizione indispensabile per il funzionamento e per l'esistenza stessa dell'UE. Il riconoscimento della prevalenza automatica delle norme comunitarie sul diritto interno incompatibile o non-conforme, è stato sancito con la sentenza *Simmenthal* del 1978, laddove la Corte di giustizia ha affermato che (...) *il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni del diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizio-*

---

(94) F. Salmoni, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Dir. Pubbl.*, 2002; sulla teoria monista si veda G. Tesaurò, *Uguaglianza e legalità nel diritto comunitario*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 1999.

*ne contrastante della legislazione nazionale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.*

In seguito la Corte di giustizia ha affermato l'insufficienza della disapplicazione delle norme nazionali contrastanti con quelle interne e l'obbligo, da parte degli Stati membri, di abrogare queste ultime, poiché detto mantenimento della norma incompatibile costituisce una trasgressione degli obblighi imposti dal Trattato che può essere sanata solo tramite disposizioni interne vincolanti che abbiano lo stesso valore giuridico di quelle da modificare (95).

#### 5.4.b. – *L'orientamento dualista della Corte costituzionale*

Per quanto riguarda l'orientamento della Corte costituzionale occorre rilevare che il tortuoso cammino inteso a districare il complicato rapporto tra norme comunitarie e ordinamento interno, è divisibile in tre fasi. Nella prima fase, la Corte italiana, ponendosi su una posizione diametralmente opposta a quella della Corte di giustizia, non ha attribuito alcuna particolare forza alla legge di esecuzione del Trattato istitutivo della comunità europea, affermando la sussistenza del primato del diritto interno su quello comunitario, attraverso la sentenza n. 14 del 30 marzo 1964 (96), secondo la quale i rapporti tra le fonti interne successive ed il Trattato istitutivo sono rimessi ai normali *principi di successione delle leggi nel tempo* e, quindi, *ogni ipotesi di conflitto fra l'una e le altre non può dar luogo questioni di costituzionalità.*

Nella seconda fase, la Consulta ha parzialmente corretto questa sua visione, intervenendo con la sentenza n. 183 del 27 dicembre 1973, secondo la quale, da un lato, nessun problema si pone rispetto alle norme comunitarie direttamente applicabili (trattato, regolamenti e decisioni) (97) successive ad atti di normazione primaria nazionale (legge ordinaria, decreto legge e decreto legislativo) in quanto il prin-

(95) Cfr. CGCE, sent. del 15 ottobre 1986, *Arcaro*, causa C-168/85.

(96) B. Santamaria, *Diritto tributario*, Milano, 2004, 30 ss., in cui l'autore riferisce che con tale sentenza la Consulta avrebbe inteso affermare la prevalenza del diritto interno su quello comunitario, sulla base della considerazione che le norme comunitarie esplicherebbero efficacia nel diritto interno in ragione della legge di esecuzione del trattato, cioè di una norma interna.

(97) Si noti come in questa fase le direttive fossero ancora escluse dagli atti considerati «direttamente applicabili». Successivamente, è stata superata la previsione dell'art. 249 del TCE, che attribuiva la diretta applicabilità solo ai regolamenti, individuando i requisiti per l'attribuzione di effetti diretti anche a norme, come le direttive, formalmente rivolte ai soli Stati membri, ma caratterizzate dai seguenti requisiti: (1) siano sufficientemente precise e incondizionate; (2) non necessitino di ulteriori azioni da parte delle istituzioni comunitarie o degli Stati membri; (3) non concedano alcuna discrezionalità agli Stati membri nell'applicazione; (4) sia scaduto il termine per il loro recepimento.

cipio di successione delle leggi nel tempo assicura la prevalenza della norma comunitaria rispetto a quella interna; dall'altro, al contrario, il problema è rinvenibile nel caso di atti di normazione primaria che derogano norme comunitarie precedenti.

Rispetto a tali atti la Corte costituzionale italiana, con un percorso logico tortuoso, ha individuato nell'art. 11 della Costituzione la norma giustificativa della prevalenza del diritto comunitario. Secondo la Corte, infatti, nella citata norma, laddove è statuito che l'Italia rinuncia ad una parte della sua sovranità per assicurare la pace e la giustizia fra le Nazioni (98), si coglierebbe l'apertura al processo di integrazione comunitaria e si evincerebbe la volontà di attribuire alla legge di esecuzione dei trattati il rango costituzionale. Di conseguenza la modificazione e/o abrogazione del diritto comunitario da parte di atti normativi interni successivi provocherebbe, indirettamente, la violazione del precepto costituzionale di cui all'art. 11 e la sindacabilità della Corte costituzionale italiana delle norme interne in contrasto con il diritto comunitario (99).

Seguendo il percorso logico della Consulta, dunque, si comincia a delineare una nuova posizione secondo la quale l'ordinamento italiano e quello comunitario sono da considerarsi autonomi e distinti ma, al tempo stesso, coordinati in base alla ripartizione di competenze (100) stabilita dai trattati istitutivi delle comunità europee; inoltre, la stessa sentenza n. 183/1973 statuisce che le norme comunitarie sono *non qualificabili come fonte di diritto internazionale, né di diritto straniero, né di diritto interno dei singoli Stati*.

Nella terza fase, finalmente, il problema dei rapporti tra diritto comunitario e ordinamento interno ha trovato una soluzione sostanziale, rinvenibile nella sentenza n. 170 dell'8 giugno 1984, con cui la stessa Consulta, pur non accettando completamente la tesi *monista* sostenuta dalla Corte di giustizia, ha riconosciuto la competenza del giudice nazionale a dare piena e immediata applicazione alla norma comunitaria attraverso la *non-applicazione* (101) della norma interna, anteriore o successiva, che si riveli non conforme o in contrasto con la stessa (102).

---

(98) L'art. 11 della Costituzione recita testualmente: *l'Italia... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*.

(99) Cfr. decisione della Corte costituzionale n. 232 del 30 ottobre 1975.

(100) Cfr. Corte cost., sent. n. 168 del 18 aprile 1991; Corte cost., sent. n. 389 dell'11 luglio 1989.

(101) L'effetto della non-applicazione, meccanismo in parte sconosciuto al diritto pubblico, non è quello di abrogare la norma interna incompatibile, *bensi di impedire che tale norma venga in rilievo per la definizione della controversia innanzi al giudice nazionale* (sentenza della Corte costituzionale n. 170/1984, *Granital*).

(102) Con questa sentenza, la Consulta accetta, in sostanza, l'esito pratico



È chiaro, peraltro, come sostenuto dalla Consulta nella citata sentenza che, in caso di non-conformità tra diritto comunitario e diritto interno, il giudice nazionale non pronuncia l'invalidità o illegittimità delle norme statali, ma, semplicemente, non le applica.

Va rilevato che, in una situazione del genere, la norma interna confliggente con quella comunitaria, pur restando integra e valida, poiché non è abrogata né annullata, non assume alcun rilievo per la definizione della controversia dinanzi al giudice nazionale.

Alla luce di questa inversione di tendenza da parte della Corte costituzionale, dunque, il controllo sulla corretta applicazione del diritto comunitario non è più rimesso al giudice delle leggi, bensì direttamente al giudice nazionale. La Consulta sostiene, peraltro, che il meccanismo automatico di prevalenza del diritto comunitario sul diritto nazionale si verifica sia quando la normativa comunitaria sia compiuta e immediatamente applicabile (103), sia quando la stessa non si ponga in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento e con i diritti inviolabili dell'uomo (c.d. *teoria dei controlimiti*).

Si noti che, con la sentenza n. 168/1991, la Corte costituzionale ha stabilito che tra le norme direttamente applicabili rientrano anche le c.d. *direttive dettagliate*, ossia quelle direttive a cui, nonostante il mancato recepimento da parte dello Stato membro, viene attribuita comunque immediata applicabilità in presenza di determinati presupposti già richiamati in precedenza (104).

È utile sottolineare che la precisazione lessicale fatta dalla Corte costituzionale, secondo cui la preminenza della norma comunitaria rende *non-applicabile*, anziché *disapplicabile*, la norma interna confliggente rafforza la *teoria dualista* sostenuta dalla Consulta; infatti, se usassimo il termine *disapplicazione*, dovremmo presupporre, come già accennato, un vizio della norma interna e ciò ci porterebbe a sostenere che la preminenza del diritto comunitario discende dall'applicazione del criterio gerarchico dei rapporti tra fonti e, dunque, a legittimare una ricostruzione in chiave *monista*, anziché *dualista*, del rapporto tra ordinamento comunitario e diritto interno. Utilizzando, invece, il termine *non-applicazione* siamo legittimati a delineare distinti ambiti di applicazione dei due ordinamenti, ritenendo valido il criterio di specialità e salvaguardando, in tal modo, la possibilità di ricostruire in chiave *dualista* il rapporto tra la norma interna e quella comunitaria.

---

contenuto nella sentenza *Simmenthal* della Corte di giustizia, ovvero che la norma comunitaria produca la disapplicazione, o meglio, la non-applicazione della norma interna non conforme.

(103) È tale una norma che ponga agli Stati membri obblighi chiari, precisi e incondizionati (es. direttive *self-executing*). Cfr. Corte cost., sentenze n. 47 e 48 del 1985.

(104) Si fa riferimento ai seguenti: a) la chiarezza, precisione e completezza delle norme; b) l'assenza di qualsiasi condizione alla loro efficacia; c) l'inutile decorso del termine per il recepimento a livello nazionale.

Sempre secondo la Corte costituzionale spetta, infine, al legislatore apportare modifiche o abrogazioni del diritto interno, al fine di eliminare le norme nazionali non conformi, incompatibili o disapplicate, in modo da garantire l'effettiva prevalenza del diritto comunitario nonché il principio della certezza del diritto (105).

In ultima analisi, lungi dal volere, in questa sede, ripercorrere analiticamente l'evoluzione dei due orientamenti sopra menzionati, possiamo certamente dire che, sebbene il dibattito non sia ancora risolto sul piano teorico, dal 1984 in poi c'è stata una certa omogeneità tra le due soluzioni e la distanza tra le due diverse logiche è stata in buona parte ricomposta, attraverso il riconoscimento da parte della giurisprudenza costituzionale dell'immediata efficacia delle norme comunitarie e della disapplicazione da parte del giudice nazionale delle norme nazionali contrastanti (106).

#### 5.4.c. – *La teoria dei controlimiti*

Nonostante il dettato costituzionale di cui all'art. 11 attenui il problema, spesso, il recepimento delle norme comunitarie nell'ambito degli ordinamenti statuali si presenta problematico e crea conflitto di interessi tra gli Stati membri i quali vedono limitata la propria sovranità.

Questa difficoltà ad accettare tale limitazione ha trovato il suo sfogo naturale nella cosiddetta teoria dei *controlimiti*, elaborata in alcuni Paesi (107) come possibilità di resistenza di norme e principi nazionali, soprattutto di rango costituzionale, alla prevalenza del diritto comunitario. È interessante evidenziare, a questo proposito, che nel Progetto di Carta Costituzionale europea, attualmente accantonato per la mancata ratifica, mentre da un lato è stata ampliata la portata del primato a tutto il diritto UE (in particolare laddove si dice che *la Costituzione e il diritto adottato dalle istituzioni dell'Unione nell'esercizio delle competenze a questa attribuite prevalgono sul diritto degli Stati membri*), dall'altro si sono poste le basi per la legittimazione della teoria dei *controlimiti* sostenuta, per esempio, dalla Corte costituzionale italiana; infatti, l'art. I-5 del Progetto costituzionale stabilisce che *l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti alla Costi-*

---

(105) Esigenza soddisfatta dalla l. n. 86 del 1989 che ha istituito il sistema di adattamento del diritto interno al diritto comunitario fondato sulla c.d. *legge comunitaria*.

(106) F. Roccatagliata, *Diritto tributario comunitario*, in *Diritto tributario internazionale*, V. Uckmar (coordinato da), 2005; si veda anche G. Tesauro, *op. cit.*, Padova, 2001 e anche Carpentieri-Lupi-Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.

(107) In Italia la teoria dei *controlimiti* è stata sostenuta dalla Corte costituzionale fin dal 1973.

*tuzione 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 e, ancora, l'art. II-113, riprendendo testualmente l'art. 53 della Carta di Nizza, recita: nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione o tutti gli Stati membri sono parti, in particolare la Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e delle costituzioni degli Stati membri.*

Dalla lettura di queste norme, ancorché non vigenti attualmente, si evince una visione dinamica del primato del diritto comunitario su quello interno, che ammette limiti costituzionali nazionali e rafforza le basi per lo sviluppo futuro della succitata teoria dei *controlimiti*, soprattutto per quel che riguarda i principi supremi degli ordinamenti costituzionali e per la tutela dei diritti inviolabili.

#### 5.4.d. – Alcuni esempi di disapplicazione della norma interna

Analizziamo ora alcuni casi in cui il giudice nazionale ha ritenuto di disapplicare la norma interna nel settore dell'iva perché incompatibile con quella comunitaria. Si fa riferimento, in primo luogo, alla *sentenza del 23 marzo 2001 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (disapplicazione per contrasto con art. 17 della Sesta direttiva iva)* (108), la quale si riferisce al rimborso dell'iva eccedente la quota detraibile e rileva l'incompatibilità della normativa italiana che attuava gli artt. 17 e 18 della Sesta direttiva iva prevedendo l'assegnazione di titoli di Stato a fronte di tale rimborso. L'art. 18, n. 4, infatti, statuisce che *qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.*

In tale contesto, si segnala anche la *sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00, della Corte di giustizia europea* con la quale è stato avviato un procedimento per infrazione nei confronti dell'Italia a causa della violazione del diritto comunitario, consistente nella mancata esecuzione del rinvio pregiudiziale.

Secondo la Corte comunitaria, *prevedendo il rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto mediante assegnazione di titoli di Stato – per di più consegnati tardivamente – per una categoria di*

---

(108) Direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, n. 77/388/CE.

*contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 della Sesta direttiva.*

Altro caso emblematico è quello legato agli effetti della questione pregiudiziale posta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona riguardo al *caso irap (C-475/03)* in cui si evidenziano alcune contraddizioni giurisprudenziali emerse nei giudizi di alcune commissioni tributarie italiane. Da un lato, infatti la Commissione Tributaria Regionale di Torino, con la sentenza del 19 maggio 2005, n. 15, affermava la disapplicazione dell'Irap in quanto ritenuta incompatibile con l'art. 33 della Sesta direttiva iva; dall'altro, la Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, con la sentenza del 25 giugno 2005, n. 113, e successivamente la Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, con la sentenza del 27 gennaio 2006, n. 6, interpretando la normativa nazionale in maniera conforme a quella comunitaria, dichiaravano l'ammissibilità dell'irap, in quanto, a loro dire, non si sarebbe trattato di una duplicazione dell'iva (109). La Corte di giustizia, esprimendosi sulla questione pregiudiziale (110), ha avvalorato questa seconda tesi sostenendo la compatibilità dell'irap con il diritto comunitario.

Alla luce delle considerazioni svolte, si potrebbe affermare che questa imposta ha una particolare capacità di *sopravvivere* ogni volta che la si dà per spacciata (111) in quanto è già sfuggita all'eliminazione, seppur graduale, prevista dall'art. 8 della l. n. 80 del 2003 (Riforma del sistema fiscale statale) e, successivamente, ha evitato una sentenza della Corte di giustizia europea (112) di incompatibilità con la Sesta direttiva iva che era sembrata molto probabile, alla luce delle richieste degli Avvocati generali (113).

---

(109) Per una disamina approfondita dell'argomento si rimanda a: G. Marongiu, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione, retro*, 2000; Marongiu, Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001; R. Perrone Capano, *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, n. 4/2006.

(110) V. Uckmar, O. Oldman, R. Bird, S. Cnossen, P. De' Capitani Di Vimercate, *Alla Corte di Giustizia sulla compatibilità dell'Irap con il diritto comunitario, retro*, 2005.

(111) Così R. Schiavolin, in *Compatibilità comunitaria dell'Irap*, in *Rass. trib.*, n. 1/2007; si veda anche R. Schiavolin, *L'Irap non è un'imposta «sulla cifra d'affari vietata dalla VI Direttiva Iva»*, in *Rass. trib.*, n. 1/2007.

(112) La Commissione Tributaria Provinciale di Cremona ha chiesto alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla questione.

(113) Secondo le conclusioni dell'Avv. generale *F.G. Jacobs* all'udienza del 17 marzo 2005, l'Irap sarebbe contraria alle norme comunitarie. Così anche secondo le conclusioni dell'Avv. generale *C. Stix-Hackl* del 14 marzo 2006. Si veda in proposito R. Lupi, *Una conclusione istituzionale e «diplomatica»*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006.

Non si può, tuttavia, escludere che la conclusione alla quale è giunta la Corte di giustizia, che ha sostenuto la compatibilità dell'irap con la Sesta direttiva iva, possa essere condivisa. Il ragionamento della Corte, infatti, ha messo in evidenza che l'irap non può avere il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari e, pertanto, si distingue dall'iva, in primo luogo, perché non è proporzionale al prezzo dei beni ceduti o servizi prestati, ma è applicata al valore della produzione netta del periodo d'imposta e, in secondo luogo, perché non è certo che, in definitiva, si ripercuota sul consumatore finale, nel modo tipico dell'iva.

Dati i presupposti con cui era stata affrontata la questione, la conclusione della compatibilità non era per nulla scontata e lo dimostra il fatto che, oltre alle molteplici divergenze emerse sia nella dottrina che nella giurisprudenza nazionale, dopo l'udienza davanti alla Corte di giustizia, è stato necessario riaprire la fase orale, su richiesta dell'Avv. generale *Jacobs*, per giungere, poi, alla definitiva dichiarazione di compatibilità dell'imposta con l'art. 33 della Sesta direttiva iva (114).

#### 6. – *Considerazioni conclusive*

Si è visto che, nell'ipotesi di contrasto tra una norma interna e il diritto comunitario, il giudice (tributario) nazionale, al pari di qualsiasi altro, ha a disposizione diversi poteri, tra cui, per esempio, quello di disapplicare la norma interna che appaia incompatibile con l'ordinamento comunitario.

Tale procedura, assolutamente corretta e insistentemente auspicata da parte della giurisprudenza nazionale e comunitaria, in realtà, non ha, per lungo tempo, trovato applicazione da parte dei giudici di merito, in genere, e tributari, in particolare, che, nel dubbio sulla fondatezza della pretesa, hanno provveduto, molto spesso, a rimettere gli atti alla Corte di giustizia europea.

Lentamente, però, i giudici hanno timidamente iniziato ad invertire tale tendenza; infatti, nei diversi gradi di giudizio, in presenza di una palese violazione di norme comunitarie, si assiste attualmente alla disapplicazione in luogo del rinvio alla Corte comunitaria, con importanti effetti sull'economia processuale.

---

(114) Si osserva che, sull'esito del caso *Irap*, in dottrina, sono state spesso sostenute delle tesi riconducibili all'aspetto politico della questione, con particolare riferimento al rischio, per lo Stato italiano, di trovarsi nella situazione di dover restituire somme ingenti ai contribuenti che, in caso di riconoscimento di incompatibilità dell'*Irap*, non avrebbero esitato a presentare domanda di rimborso. Sul tema cfr. R. Lupi, *op. cit.* Si segnala, inoltre, R. Pieghi, *Sentenza della Corte di giustizia nella causa irap: un'occasione mancata che sacrifica il diritto alla ragion di stato, retro*, 2007.

Ciò, naturalmente, assume un'importanza fondamentale, soprattutto se si considera che l'istituto della disapplicazione, se correttamente utilizzato in sede processuale, può contribuire concretamente e in modo significativo alla realizzazione del giusto processo tributario, ormai invocato da tutti gli operatori del diritto.

dott. CLAUDIO MELILLO  
*Dottorando di ricerca in Diritto tributario  
Seconda Università di Napoli*

