

GIUSEPPE MELIS

LEZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Estratto



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

GIUSEPPE MELIS

LEZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

© Copyright 2013 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-348-8996-1

Composizione: Voxel Informatica s.r.l. - Torino

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

CAPITOLO VIII

LE FONTI EUROPEE ED INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Le fonti del diritto europeo e la loro rilevanza in materia tributaria: a) i Trattati; b) i principi; c) i regolamenti; d) le direttive; e) le decisioni; f) le raccomandazioni, i pareri, il “soft law”; g) le sentenze della Corte di giustizia. – 2. Diritto europeo e diritto interno. – 3. Le fonti del diritto internazionale: i vincoli al legislatore tributario derivanti dal diritto internazionale consuetudinario. – 4. I vincoli al legislatore tributario derivanti dal diritto convenzionale, in particolare dalle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. – 5. Il rapporto tra norma internazionale tributaria e norma interna: considerazioni introduttive. – 6. La riforma del Titolo V della Costituzione e i vincoli derivanti dagli obblighi internazionali. – 7. “Treaty overriding” e interpretazione “evolutiva”.

1. *Le fonti del diritto europeo e la loro rilevanza in materia tributaria.*

Gli atti provenienti da altri ordinamenti stanno assumendo nel diritto tributario una rilevanza crescente, contribuendo a rendere sempre più complesso lo svolgimento delle relative operazioni di interpretazione ed applicazione.

Questo fenomeno è ascrivibile a quello della c.d. “**moltiplicazione**” delle **fonti normative**, il quale implica l’esistenza di una grande quantità di atti normativi concorrenziali rispetto alla legge ordinaria, che non si esauriscono tuttavia in atti interni, ma comprendono anche atti riferibili ad ordinamenti diversi.

All’esame di tali atti, di origine sia europea sia internazionale, è dedicato questo capitolo.

Iniziando dal sistema delle fonti dell’**ordinamento giuridico europeo**, è noto che il processo di integrazione e di unificazione europea è passato attraverso una serie di trattati tra cui è opportuno ricordare, oltre al Trattato istitutivo del 1957, l’Atto Unico Europeo del 1986, il Trattato dell’Unione Europea di Maastricht del 1992, il Trattato di Amsterdam del 1997 e il Trattato di Nizza del 2001. A Nizza fu approvata anche la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea.

Si è infine giunti al Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1° dicembre 2009,

che ha approvato il “Trattato che istituisce l’Unione Europea” (TUE) e il “Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea” (TFUE) (d’ora in poi, “i Trattati”).

In particolare, l’art. 288 TFUE, stabilendo su un piano generale che “per esercitare le competenze dell’Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri”, delinea le varie fonti del diritto europeo: quanto al **regolamento**, esso ha “portata generale” ed è “obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri”; quanto alla **direttiva**, essa “vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi”; quanto alla **decisione**, essa “è obbligatoria in tutti i suoi elementi” e “se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi”; quanto, infine, alle **raccomandazioni** e ai **pareri**, essi “non sono vincolanti”.

a) I Trattati.

Iniziando dai **Trattati**, essi costituiscono le fonti primarie dell’ordinamento UE e si situano al vertice ideale della gerarchia delle fonti europee.

La loro superiorità rispetto alle fonti derivate emerge con chiarezza dall’art. 263, par. 2, TFUE, che indica tra i motivi di impugnazione degli atti delle istituzioni la violazione del Trattato medesimo.

Alle disposizioni del Trattato che prevedono regole per gli Stati membri e per le istituzioni, e che siano chiare, precise e non condizionate all’adozione di alcun provvedimento formale dell’autorità nazionale, la Corte di giustizia ha riconosciuto “**effetto diretto**” (5 febbraio 1963, C-26/62, *Van Gend en Loos*) e, dunque, l’attitudine “*a produrre direttamente degli effetti sui rapporti giuridici intercorrenti tra gli Stati membri ed i loro amministrati*”.

Si tratta normalmente, nel caso delle disposizioni dei Trattati, di **effetti diretti “verticali”**, vale a dire riguardanti le situazioni giuridiche attive di persone fisiche e giuridiche nei rapporti con gli Stati membri, anche se non sono mancate pronunzie in cui si sono riconosciuti alle disposizioni dei Trattati effetti diretti anche “orizzontali”, vale a dire nei rapporti tra privati (12 settembre 1974, C-36/74, *Walrave*).

In ogni caso, gli Stati membri sono tenuti a **risarcire i danni** causati ai singoli dalle violazioni del diritto europeo imputabili ai primi, purché si tratti di una “*violazione manifesta e grave, da parte di uno Stato membro, dei limiti posti al suo potere discrezionale*” (5 marzo 1996, C-46 e C-48/93, *Factortame*) e sempre che la norma conferisca diritti ai singoli ed esista un nesso di causalità tra violazione dell’obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai singoli.

Sul piano del contenuto materiale, il TFUE contiene diverse norme che interessano la materia tributaria.

Innanzitutto, vi è il principio della **libera circolazione delle merci** (art. 28 e ss. TFUE), che disciplina l’unione doganale e che contiene il divieto, fra gli Stati membri, di dazi doganali all’importazione e all’esportazione e di qualsiasi tassa di

effetto equivalente, nonché il principio dell'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti con i paesi terzi.

Profili tributari vengono poi in rilievo dal punto di vista della **tutela della concorrenza**. Si tratta, in particolare, delle norme relative ai c.d. "aiuti di Stato", disciplinati dall'art. 107 TFUE quanto ai profili sostanziali e dagli artt. 108 e 109 TFUE quanto ai profili procedurali. Ebbene, tra gli "aiuti di Stato", quelli di carattere tributario assumono importanza centrale, vincolando il legislatore nazionale, nell'emanazione di norme *lato sensu* di "agevolazione", al rispetto dei requisiti sostanziali e delle modalità procedurali indicate dalle suddette norme.

Vi sono poi le vere e proprie "**disposizioni fiscali**", contenute agli artt. 110-113 TFUE, che hanno ad oggetto rispettivamente la non discriminazione e l'armonizzazione in materia di imposizione indiretta. Per quanto riguarda la prima, siamo in presenza, come nel caso del divieto di dazi doganali, di disposizioni ritenute direttamente applicabili dalla Corte di giustizia, questa volta tuttavia in quanto obbligo di fare, in particolare di sopprimere le discriminazioni fiscali dei prodotti importati (16 giugno 1966, C-57/65, *Lüttecke*) e le tasse di effetto equivalente (17 dicembre 1970, C-33/70, *Sace*). Quanto alla seconda, il passo più importante nell'attuazione dell'art. 113 TFUE è stato compiuto con l'IVA, con il compito di realizzare un prelievo fiscale "neutrale" – ciò che differenzia l'IVA dalla vecchia IGE – sulle imprese non discriminatorio in relazione alle diversità che si verificano nella struttura del ciclo produttivo-distributivo. Il processo di armonizzazione ha, tuttavia, anche interessato le accise e la disciplina fiscale relativa alla "costituzione, trasformazione ed aumento di capitale, nonché ai trasferimenti di sede" (direttiva 69/335).

Manca invece nel TFUE qualsiasi riferimento all'**imposizione diretta**, sia in ordine alla sua armonizzazione, sia in ordine al principio di non discriminazione. Tuttavia, per quanto riguarda l'armonizzazione in materia di imposte dirette, la base giuridica per un intervento dell'Unione Europea in tale settore è stata rinvenuta nell'art. 115 TFUE, mentre per quanto riguarda il principio di non discriminazione in materia di imposte dirette, è stata la Corte di giustizia ad elaborarlo, ricavandolo dalle norme del Trattato che tutelano le libertà fondamentali (di circolazione dei lavoratori, di stabilimento, di prestazioni di servizi, di movimento dei capitali), disposizioni anch'esse ritenute dalla Corte di giustizia direttamente applicabili a seguito della scadenza del periodo transitorio (12 aprile 1994, C-1/93, *Halliburton*).

b) I principi.

Per quanto attiene ai **principi**, essi svolgono una funzione estremamente importante.

A ben vedere, un riferimento espresso ai principi "generali" si ritrova nel solo art. 340, par. 2, TFUE, che richiama "i principi generali comuni ai diritti degli Stati membri" nella definizione della responsabilità extracontrattuale dell'Unione.

Sennonché, al di là di questo limitato richiamo, possono ormai distinguersi tre categorie di principi:

a) i **principi generali di diritto relativi a ogni sistema giuridico**, in particolare quelli comuni desunti dagli ordinamenti degli Stati membri e recepiti nell'ordinamento europeo, che rappresentano il comune sostrato giuridico dell'ordinamento integrato (certezza del diritto, legittimo affidamento, rispetto dei diritti quesiti, ecc.);

b) i **principi generali propri del diritto europeo**, ricavati in modo autonomo dal sistema dei testi scritti, in quanto ritenuti espressione di regole più generali, o desunti dalla stessa natura, struttura e finalità dell'organizzazione (proporzionalità, effetto utile, leale cooperazione, non discriminazione, ecc.);

c) i principi relativi alla **protezione dei diritti fondamentali** dell'uomo, cui opera espresso riferimento l'art. 6 TUE.

Tali principi hanno una applicazione quanto mai estesa. Talvolta, essi funzionano da criteri interpretativi, consentendo di selezionare tra le più interpretazioni possibili, quella che risulti più aderente al principio di riferimento; più spesso, essi individuano tuttavia veri e propri limiti all'esercizio del potere normativo dell'Unione Europea o degli Stati membri, funzionando così da vero e proprio parametro nella valutazione della legittimità dell'esercizio di tale potere.

Tra i principi più importanti richiamati dalla Corte di giustizia in materia tributaria possiamo ricordare i seguenti.

Innanzitutto, il principio della “**certezza del diritto**”, nei suoi numerosi e diversi profili, dalla trasparenza dell'attività dell'amministrazione europea e dei singoli Stati membri (22 febbraio 1984, C-70/83, *Kloppenburg*), al termine ragionevole dato alla Commissione per pronunciarsi sulla compatibilità di aiuti di Stato notificati; dalla non retroattività degli atti rispetto alla data di pubblicazione, salvo eccezioni (fermo restando il rispetto del legittimo affidamento degli interessati), al potere che la Corte di giustizia si è riservata di limitare nel tempo la portata delle proprie interpretazioni in ossequio, appunto, al principio della “certezza del diritto” e in considerazione dei gravi inconvenienti che l'emananda sentenza avrebbe potuto causare per il passato nei rapporti giuridici costituiti in buona fede (8 aprile 1976, C-43/75, *Defrenne*). A tale ultimo riguardo, essa ha peraltro affermato l'assoluta *eccezionalità* dell'intervento sugli effetti temporali della sentenza, negando in numerosi casi sia l'esistenza di una situazione di incertezza normativa, sia la possibilità di invocare le conseguenze finanziarie derivanti dall'illegittimità di un tributo, altrimenti da un lato pervenendosi al paradosso che le violazioni di maggiore gravità formerebbero oggetto di una maggiore benevolenza da parte della Corte, e dall'altro attuandosi per tale strada una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti dei contribuenti derivanti dalla normativa europea (11 agosto 1995, C-367/93 e 377/93, *Roders*).

Al principio della “certezza del diritto” si è sovente affiancato il principio del

“**legittimo affidamento**”, considerato “*parte dell’ordinamento giuridico comunitario*” (3 maggio 1978, C-112/77, *Töpfer*), che vuole che gli amministrati possano contare sul mantenimento di una situazione giuridica di fronte a una sua modifica improvvisa che non potevano ragionevolmente aspettarsi. Tale principio, come emerso in tema di aiuti di Stato, non può essere tuttavia invocato laddove il comportamento dello Stato, sia pure posto in essere in buona fede, sia illegittimo.

Altro principio ampiamente invocato in materia tributaria – questa volta proprio del diritto europeo – è quello di “**proporzionalità**”, nel senso che i mezzi impiegati per raggiungere uno scopo devono essere idonei e non eccedere quanto è necessario a tal fine (12 novembre 1996, C-84/94, *Regno Unito c. Consiglio*). Il suo uso più importante è stato effettuato nell’applicazione della c.d. “*rule of reason*”, affermata nei casi *Kraus* (31 marzo 1993, C-19/92) e *Gebhard* (30 novembre 1995, C-55/94), ai casi in cui la Corte si è trovata a valutare l’esistenza di cause di giustificazione in ipotesi di discriminazione o di restrizione in materia di imposte dirette. Talvolta, infatti, le giustificazioni addotte dai Governi non sono state accolte in quanto, in relazione al generale principio di proporzionalità, la misura prevista è stata ritenuta **eccessiva** rispetto allo scopo che si proponeva (15 maggio 1997, C-250/95, *Futura Participations SA – Singer*). Altre volte, le eccezioni sollevate dai Governi chiamati in causa e argomentate sulla presunta finalità antielusiva delle disposizioni incriminate, non sono state ritenute fondate a motivo della relativa **inidoneità** a perseguire detta finalità (16 luglio 1998, C-264/96, *ICI*).

Altro principio proprio del diritto comunitario è quello del c.d. “**effetto utile**”, che impone una interpretazione e applicazione delle norme comunitarie funzionale al raggiungimento delle loro finalità (14 ottobre 1999, C-223/98, *Adidas*). È interessante notare al riguardo come in mancanza di una metaregola interpretativa – almeno apparentemente tale – quale è nel nostro ordinamento l’art. 12 Preleggi, tra i canoni interpretativi c.d. “di primo livello” (letterale, teleologico, sistematico) la Corte di giustizia abbia ampiamente privilegiato il **canone teleologico**, non solo in funzione di precisazione di un significato letterale indeterminato ai fini del giudizio, ma anche in sua funzione correttiva, pur ove sufficientemente determinato a tal fine, onde prevenire le conseguenze inaccettabili cui avrebbe condotto l’interpretazione letterale. In tale ottica, la Corte è ricorsa soprattutto ai **principi dell’effetto utile**, che comporta l’esclusione, tra le diverse interpretazioni possibili, di quelle che privano la disposizione di ogni efficacia pratica, e dell’**effetto necessario**, che implica la scelta di quella interpretazione che consente alla disposizione di produrre un determinato e specifico effetto, la mancata realizzazione del quale può compromettere o far regredire il raggiungimento degli obiettivi comunitari.

Altro principio fondamentale è quello di **leale cooperazione**, una cui applicazione specifica in materia tributaria si è avuta per gli aiuti di Stato, nell’ipotesi in cui lo Stato membro incontri difficoltà nel recupero di aiuti dichiarati incompatibili dalla Commissione.

Ancora, merita attenzione il **principio di eguaglianza**, che trova espresso riconoscimento, a livello del TFUE, nel principio di non discriminazione (art. 18), il quale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato (13 dicembre 1984, C-106/83, *Sermide*). Si tratta, tuttavia, di una norma non applicata in materia tributaria, in quanto il principio di non discriminazione è qui stato ricondotto dalla Corte di giustizia, come accennato, a disposizioni che costituiscono un'applicazione specifica del principio generale di cui all'art. 18 ed essendosi sempre ritenuto che tale disposizione possa applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (26 gennaio 1993, C-112/91, *Werner*). Ma interessante è anche il collegamento tra principio di eguaglianza e principio di neutralità in ambito IVA stabilito dalla Corte di giustizia, che ha espressamente qualificato il secondo quale applicazione del primo (10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*).

Infine, numerosi **principi di carattere procedimentale e processuale** hanno avuto applicazione anche nel settore tributario. Basti pensare, al riguardo, alla materia dei tributi riscossi in violazione di norme comunitarie, le cui procedure di rimborso non devono risultare meno favorevoli di quelle che riguardano procedure di rimborso di tributi interni (**principio di equivalenza**), né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (**principio di effettività**).

A tale riguardo, è interessante il caso degli interessi dovuti sui rimborsi della c.d. "tassa sulle società" (dichiarata incompatibile con la direttiva 69/335), fissati dall'art. 11, L. 448/1998 in misura pari agli interessi legali anziché in quella spettante ai sensi della L. 29/1961. In tale caso, infatti, la Corte di giustizia, chiamata a pronunciarsi sulla "compatibilità" con il diritto comunitario di tale intervento legislativo, ha ribadito il principio per il quale non è possibile stabilire modalità di calcolo degli interessi dovuti per la restituzione di imposte dichiarate incompatibili con il diritto comunitario che siano meno favorevoli di quelle che avrebbero trovato applicazione alla restituzione di tali imposte in mancanza di una dichiarazione di incompatibilità (10 settembre 2002, C-216/99 e C-222/99, *Riccardo Prisco*), rimettendo al giudice l'accertamento se le modalità del calcolo degli interessi di cui all'art. 11, co. 3, L. 448/1998 fossero meno favorevoli di quelle ordinariamente applicabili alla restituzione di tributi.

c) I regolamenti.

Venendo ora alla principale fonte del c.d. "diritto comunitario derivato", cioè i **regolamenti**, l'art. 288 TFUE ne indica quali caratteristiche la portata generale, il carattere obbligatorio in tutti i suoi elementi e la diretta applicabilità in ciascuno degli Stati membri.

La prima tra le caratteristiche sopra indicate (**portata generale**) è di fondamentale importanza, in quanto serve a distinguere i regolamenti dalle decisioni, con le connesse conseguenze in punto di notificazione ai destinatari e, soprattutto, di loro tutela giudiziaria, potendo le decisioni (o quelle che formalmente appaiano come regolamenti) essere impugnate dagli interessati – persone fisiche o giuridiche – dinanzi alla Corte di giustizia *ex art. 263, par. 4, TFUE*.

Essa consiste, sostanzialmente, nella **natura generale ed astratta** delle norme contenute nel regolamento, rivolte a categorie di soggetti determinate in astratto e nel loro insieme, e non già – come nel caso delle decisioni – a destinatari determinati o determinabili.

A tal fine, la Corte di giustizia, rilevata l'**irrilevanza del *nomen juris*** ai fini della qualificazione dell'atto, ha ritenuto che il carattere regolamentare di un atto non venga meno solo perché sia "*possibile determinare, con maggiore o minore precisione, il numero o anche l'identità dei destinatari in un determinato momento, purché la qualità di destinatario dipenda da una situazione obiettiva di diritto o di fatto, definita dall'atto, in relazione con la sua finalità*" (11 luglio 1968, C-6/68, *Zuckerfabrik Watenstedt*). Laddove, al contrario, l'atto oltre a consentire di identificare i destinatari, appaia determinato nel suo contenuto dalla situazione specifica di ciascuno di essi, anziché da criteri astratti ed oggettivi, si tratterà più propriamente di decisioni collettive, o di una pluralità di decisioni individuali, adottate sotto forma di regolamento (13 maggio 1971, C-41 e 44/70, *International Fruit Company*).

Per quanto attiene alla obbligatorietà del regolamento **in tutti i suoi elementi**, essa significa, da un lato, che non ne è consentita una applicazione solo parziale (30 novembre 1972, C-18/72, *Granaria*), e dall'altro che il vincolo sussiste direttamente in relazione al provvedimento, e non solo per il risultato da perseguire – come accade nel caso della direttiva – con la conseguenza che l'atto è idoneo a prendere direttamente in considerazione e a disciplinare in modo tendenzialmente esclusivo i rapporti giuridici ai quali si riferisce.

Diretta applicabilità significa che il regolamento ha una **validità automatica negli Stati dell'Unione**, senza che si renda necessario un intervento del potere normativo nazionale, traendo essa fonte direttamente dall'adesione ai Trattati e, dunque, essendo idoneo – al pari dei Trattati stessi – a conferire diritti e ad imporre obblighi agli Stati membri, ai loro organi e ai privati come se si trattasse di una legge nazionale (17 maggio 1972, C-93/71, *Leonesio*). Anzi, la stessa "riproduzione" interna dei regolamenti *ex art. 288 TFUE* è stata censurata dalla Corte, per via della sua attitudine a nascondere agli amministrati la natura comunitaria della norma giuridica e a favorire la pretesa, da parte delle autorità degli Stati membri, di fornire esse stesse un'interpretazione obbligatoria delle norme comunitarie, vanificando la procedura prevista dall'*art. 267 TFUE* e l'interpretazione uniforme che tale procedura mira a raggiungere (31 gennaio 1978, C-94/77, *Zerbone*).

In generale, mediante il regolamento si vuole dettare, in quanto possibile, una

disciplina di tipo uniforme per una determinata materia per l'insieme dell'Unione europea.

In materia tributaria, il “regolamento” *ex art. 249* del Trattato è poco utilizzato. Quanto alla disciplina tributaria di carattere sostanziale, esso ha trovato utilizzo essenzialmente in materia di **dazi doganali**, vista la necessità di procedere all'abolizione delle barriere e alla conformazione del regime di ingresso e di circolazione dei beni provenienti dall'estero per il tramite di una **disciplina unitaria**, senza lasciare margini di discrezionalità agli Stati membri. Quanto all'ambito procedimentale, importanti regolamenti sono stati adottati per favorire la cooperazione tra le diverse amministrazioni finanziarie e la prevenzione di frodi in materia di IVA (regolamento 904/2010), nonché per il miglioramento della cooperazione amministrativa in materia di accise (regolamento 2073/2004).

d) *Le direttive.*

Nelle materie nelle quali l'uniformità della disciplina giuridica perseguita dai regolamenti non possa attuarsi, il TFUE ha previsto l'adozione di una diversa fonte normativa, in particolare la **direttiva**.

Si tratta, infatti, di un atto che vincola gli Stati solo relativamente al **risultato** da raggiungere, lasciandoli liberi quanto alle **forme** e ai **mezzi** atti a conseguire il risultato da essa indicato.

La disciplina della direttiva non si sostituisce dunque alle norme nazionali, piuttosto gli Stati membri devono adattare il loro diritto alle disposizioni della direttiva stessa.

L'idea che gli effetti diretti nei confronti dei singoli siano subordinati a tale trasposizione ha, tuttavia, formato oggetto di profonda riflessione da parte della Corte di giustizia, che è pervenuta alla tesi dell'**efficacia diretta della direttiva**, ricorrendo determinate circostanze, nei confronti dei singoli (6 ottobre 1970, C-9/70, *Grad*), precisando poi, con una serie di sentenze successive, le modalità e condizioni per tale diretta applicabilità (4 dicembre 1974, C-41/74, *Van Duyn*).

Anche in questo caso riemergono le caratteristiche – già evocate per i Trattati e per i regolamenti – che consentono la diretta applicabilità dell'atto comunitario, che, comunque, non esime lo Stato membro, per il principio di certezza del diritto, dall'obbligo di dare attuazione alla direttiva con provvedimenti normativi di diritto interno (6 maggio 1980, C-102/79, *Commissione c. Belgio*). Si tratta della **chiarezza e precisione** delle sue disposizioni – che creino ovviamente diritti a favore dei singoli chiaramente individuabili – e della sua **applicazione non condizionata** all'adozione di un provvedimento ulteriore.

Inoltre, vi è diretta applicabilità quando la direttiva è destinata a **confermare, oppure ad integrare o a rendere puntuali** determinate disposizioni del Trattato che divengono in tal modo complete e perfette (17 dicembre 1970, C-33/70, *Sace*).

Alle caratteristiche individuate ed attinenti al contenuto si aggiunge anche l'elemento della “**non tempestiva o non corretta trasposizione della direttiva**”

all'interno dello Stato membro". Il recepimento non corretto o non tempestivo si identifica, infatti, come un inadempimento dello Stato membro. Tale inadempimento – come sovente precisato dalla Corte – si riscontra sia nel caso in cui non vi sia stato alcun provvedimento di attuazione della direttiva entro il termine stabilito, sia nel caso in cui il recepimento sia stato parziale, sia infine nell'ipotesi in cui siano state adottate disposizioni interne non conformi alla direttiva (5 aprile 1979, C-148/78, *Ratti*). Occorre, dunque, che siano **scaduti gli eventuali termini previsti per il recepimento** nel diritto interno o che il recepimento sia avvenuto, ma in modo non corretto.

In ogni caso, pur ove il termine stabilito per procedere al recepimento nel diritto interno non sia ancora decorso, sussiste, comunque, l'obbligo del giudice nazionale di **interpretare il diritto interno in conformità con i principi e fini della direttiva non ancora trasposta**, anche qualora le norme nazionali siano state emanate anteriormente ad essa (10 aprile 1984, C-14/83, *Von Colson e Kamann*).

Se neanche tale operazione di interpretazione adeguatrice è possibile, non rimane – per la Corte di giustizia – che la strada del **risarcimento dei danni** per coloro che siano stati lesi dalla violazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri (19 novembre 1991, C-6 e 9/90, *Francovich*).

Sempre nelle more della trasposizione della direttiva, lo Stato deve infine **astenersi dall'adottare disposizioni** che possano compromettere gravemente il risultato prescritto dalla direttiva (c.d. "obbligo di *standstill*") (18 dicembre 1997, C-129/96, *Inter-Environment Wallonie*).

Per quanto riguarda l'estensione degli effetti diretti, **non vi è**, diversamente da quanto affermato dalla Corte di giustizia con riferimento al TFUE e ai regolamenti *ex art. 288 TFUE*, **efficacia "orizzontale"** (26 febbraio 1986, C-152/84, *Marshall*), non imponendo le direttive obblighi agli individui, con l'unica eccezione dello Stato che agisca come datore di lavoro, al fine di evitare che esso tragga vantaggio dalla sua trasgressione del diritto comunitario. Il fatto che le disposizioni di una direttiva non correttamente o non tempestivamente recepite possano essere fatte valere dal singolo – per situazioni giuridiche di vantaggio che nelle disposizioni stesse trovano fondamento – solo nei confronti dello Stato inadempiente, non rappresenta, almeno in materia tributaria, un ostacolo significativo, vista la natura dei soggetti tra i quali intercorre l'obbligazione tributaria, anche se qualche problema potrebbe in effetti porsi nelle controversie in materia di rivalsa IVA tra cedente e cessionario.

Peraltro, proprio sulla base dell'efficacia diretta nei soli effetti verticali finalizzata ad evitare che lo Stato tragga vantaggio dal proprio inadempimento, la Corte ha precisato, da un lato, che una direttiva non possa avere, di per sé ed indipendentemente da una legge interna di attuazione, l'effetto di imporre ad un singolo un determinato comportamento e che, dall'altro, uno Stato non può invocare una norma nazionale contrastante con una direttiva non recepita, alla prima delle quali il destinatario si sia adeguato, per irrogare sanzioni (11 giugno 1987, C-14/86, *Pretore di Salò*).

Per quanto riguarda il campo di azione dello strumento della direttiva, esso consiste principalmente nel **ravvicinamento delle legislazioni**, come previsto dall'art. 115 TFUE, affinché il diritto nazionale possa gradualmente adattarsi alle esigenze del mercato comune. Si tratta, infatti, di un atto meno “unificante” rispetto alla legge europea, come tale più rispettoso delle peculiarità delle singole esperienze giuridiche nazionali. Per di più, è nei settori in cui gli Stati continuano a detenere la potestà normativa che la direttiva ha trovato il proprio terreno di utilizzo privilegiato.

In effetti, la materia tributaria, in cui il ravvicinamento delle legislazioni ha costituito da sempre l'obiettivo principale per via della sostanziale impossibilità di procedere all'adozione di discipline uniformi, ha visto un ampio ricorso allo strumento della direttiva.

Si pensi, per quanto riguarda l'armonizzazione dell'**imposizione indiretta**, alle decine di direttive che hanno interessato l'imposta sul valore aggiunto, oppure alla direttiva sulle imposte indirette sulla raccolta di capitali (69/335), oppure ancora alle direttive in materia di imposte di fabbricazione.

Quanto all'**imposizione diretta**, vanno ricordate la direttiva 90/434, in materia di fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di azioni intracomunitari; la direttiva 90/435, in materia di utili distribuiti tra società madri e figlie situate in diversi Stati membri; la direttiva 48/2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi; la direttiva 49/2003, relativa al regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni tra società consociate di Stati membri diversi, nonché tra stabili organizzazioni di tali società.

Come si noterà, le direttive adottate riguardano esclusivamente profili di flussi di reddito intracomunitari, mentre manca qualsiasi provvedimento relativo all'armonizzazione delle legislazioni interne in materia di imposizione diretta (basi imponibili, aliquote, ecc.), pur non essendo mancati in passato tentativi al riguardo, purtroppo naufragati per la forte resistenza degli Stati membri ad abdicare all'unico elemento loro rimasto per agire sulla c.d. “leva fiscale”.

A tacer dei profili sostanziali – in particolare, l'espresso riferimento alla direttiva nell'art. 115 TFUE e la competenza esclusiva degli Stati membri in tema di imposizione diretta, che la Corte non ha mai messo in discussione nei suoi fondamenti, limitandosi a sottolineare, nelle sentenze emesse in tema di non discriminazione, che **tale competenza deve esercitarsi nel rispetto del diritto comunitario** (15 maggio 1997, C-250/95, *Futura Participations SA – Singer*) – si tratta, nei casi appena ricordati, di discipline che già sul piano tecnico difficilmente avrebbero potuto trovare ingresso negli ordinamenti tramite quelle norme “comuni” tipiche dello strumento del regolamento, stante l'evidente necessità di dover tenere conto sia delle notevoli diversità esistenti negli ordinamenti giuridici nazionali, sia della complessità dei singoli sistemi tributari interni, dovendosi così lasciare liberi gli Stati membri di determinare essi stessi le modifiche da apportare alle loro legislazioni per renderle conformi al risultato perseguito dalle direttive.

Da ultimo, merita segnalare le direttive attinenti al settore della cooperazione amministrativa tra le diverse autorità fiscali nazionali, con riferimento tanto all'assistenza che ciascuno Stato membro deve prestare nel proprio territorio per il recupero dei crediti tributari vantati da altro Stato membro (si veda, da ultimo, la direttiva 2010/24), quanto allo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie nazionali in materia di imposte dirette (direttiva 77/799, come sostituita dalla recente direttiva 2011/16).

e) *Le decisioni.*

L'ultimo atto vincolante è costituito dalla c.d. "**decisione**".

In effetti, di tale atto si è già esaminata la caratteristica principale – in particolare l'aver esso come destinatari non solo soggetti determinati ed individuati nominativamente, ma anche "determinabili" con sufficiente precisione – quando si è detto del confine che lo separa dal "regolamento" *ex art. 288 TFUE*.

Si tratta, in ogni caso, di atti interamente obbligatori rispetto a coloro che ne sono destinatari, che possono essere sia **persone fisiche o giuridiche**, sia gli **stessi Stati membri**.

Quando hanno come destinatario uno Stato membro, esse impongono non di rado l'obbligo di adottare un successivo provvedimento normativo. Tipico esempio ne sono le decisioni prese in materia di concorrenza, oppure in materia di aiuti concessi dagli Stati alle imprese pubbliche o private (ad es., di loro sospensione).

Quando sono rivolte a singoli individui, siamo in presenza, se vogliamo, dell'equivalente dell'atto "amministrativo" dei sistemi giuridici nazionali, poiché la decisione rappresenta lo strumento a disposizione degli organi comunitari (in questo caso, di regola, la Commissione) per applicare il diritto a singole fattispecie concrete.

Come già anticipato, la Corte di giustizia, nella già riferita sentenza *Grad*, ha ritenuto che, ove sussistano i criteri più volte richiamati, sia possibile riconoscere "**diretta applicabilità**" anche alle **decisioni rivolte agli Stati**, potendo esse come tali determinare il sorgere di una situazione giuridica attiva di persone fisiche e giuridiche.

L'EFFICACIA DIRETTA DELLA DECISIONE

La Corte di Cassazione, in un caso avente ad oggetto il mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali in esecuzione di una decisione della Commissione che ne riconosceva il carattere "illegale" – in quanto non notificate – e l'incompatibilità con il diritto comunitario in virtù della loro chiara natura di "aiuti di Stato", ha dovuto pronunciarsi sulla efficacia di tale decisione, dal momento che l'efficacia temporale della legge istitutiva delle agevolazioni era stata "limitata" da un provvedimento deliberativo del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (Cipe) che aveva appunto dato attuazione alla suddetta decisione della Commissione (Cass., 17564/2002). La Suprema Corte, pur rilevando che lo Stato italiano si era

adeguato con una fonte inidonea a modificare la legge istitutiva delle agevolazioni, ha sostenuto che *“la decisione appare astrattamente idonea ad incidere con immediatezza, quoad diem, sull’esercizio dei diritti (...) da parte delle imprese italiane potenziali beneficiarie delle agevolazioni (...) previste”* e che, dal punto di vista del diritto comunitario, soddisfaceva tutte le condizioni (chiarezza, precisione e natura incondizionata) per connotarla come idonea ad esplicare efficacia diretta nell’ordinamento italiano.

Fanno storia a sé le **decisioni rivolte a singoli individui**, siano essi persone fisiche o giuridiche, che, essendo obbligatorie in ogni loro elemento, sono indubbiamente efficaci all’interno degli Stati membri, potendosene finanche ammettere una efficacia “orizzontale”. Anzi, trattandosi di atti espressione di un potere amministrativo delle istituzioni comunitarie, la loro osservanza non è tanto affidata agli Stati di cui sono cittadini i destinatari di tali decisioni – salvo che per l’esecuzione in forma coercitiva della decisione – quanto invece alle istituzioni comunitarie, in particolare la Commissione. È per questo motivo che è altresì conferito ai destinatari il diritto di ricorrere, in caso di illegittimità della decisione, direttamente alla Corte di giustizia.

È interessante notare che la decisione, quando impone obblighi di pagamento ai singoli, ha **efficacia di titolo esecutivo**, da far valere negli Stati membri attraverso le procedure nazionali rispettivamente utilizzabili. Tale efficacia esecutiva viene attribuita dall’art. 299 TFUE a tutti gli atti del Consiglio, della Commissione o della BCE che comportano un obbligo pecuniario a carico di persone che non siano gli Stati. Occorrerà, a tal fine, l’apposizione della formula esecutiva da parte dell’autorità nazionale designata da ciascuno Stato, che per l’Italia è il Ministero degli Esteri, previa verifica della sola autenticità del titolo. Il resto della procedura esecutiva sarà di competenza dei giudici nazionali, con l’eccezione della sospensione dell’esecuzione, che potrà essere disposta dalla sola Corte di giustizia.

f) *Le raccomandazioni, i pareri, il “soft law”.*

Gli ultimi atti menzionati dall’art. 288 TFUE sono le **raccomandazioni** ed i **pareri**, cui tale disposizione ascrive la caratteristica di essere “non vincolanti”.

Si tratta di atti che, proprio in virtù del loro carattere non vincolante, possono essere emanati da tutte le istituzioni comunitarie, anche se è stata sinora soprattutto la Commissione a farne uso.

Anche in questo caso si pongono **problemi di qualificazione**. In genere, le raccomandazioni sono dirette agli Stati membri e contengono l’invito (come tale non vincolante) a conformarsi ad un determinato comportamento, mentre i pareri costituiscono l’atto con il quale le istituzioni comunitarie fanno conoscere il loro punto di vista su una determinata questione. Ancora, è stato detto che i pareri sono atti che le istituzioni rendono per effetto di un impulso esterno all’organo che deve emetterli, mentre le raccomandazioni sono la manifestazione di un’iniziativa

d'ufficio. Si tratta tuttavia di distinzioni solo "di massima". Quanto alla prima ipotesi, non è estraneo a certi pareri il fine di ottenere una modifica del comportamento del destinatario; quanto alla seconda ipotesi, sussistono casi in cui il parere motivato nasce da una iniziativa autonoma (art. 258 TFUE) e casi in cui una raccomandazione viene emanata su impulso di uno Stato (art. 117 TFUE). Possono, peraltro, crearsi interferenze anche con altri atti, quando ad esempio un parere finisca per tramutarsi in una decisione (15 marzo 1967, C-8 e 11/66, *S.A. Cimenteries*).

La Corte di giustizia, nel pronunciarsi sul valore delle raccomandazioni nell'ambito della procedura di rinvio pregiudiziale *ex art.* 267 TFUE, ne ha affermato la **rilevanza ai fini dell'interpretazione di norme nazionali** (che abbiano ad esempio inteso conformarsi alla raccomandazione stessa) e di altri atti comunitari vincolanti, dovendone i giudici tenere conto in tale sede (13 dicembre 1989, C-322/88, *Grimaldi*). Anche gli atti non vincolanti concorrono, infatti, in ultima analisi, alla realizzazione degli scopi dei Trattati.

Non va poi dimenticato che le raccomandazioni, in caso di loro spontanea esecuzione, sono idonee a produrre il c.d. "**effetto di liceità**", che vale a rendere lecito il comportamento raccomandato anche quando si concreta nella violazione di preesistenti norme internazionali, ad esempio di origine pattizia.

Quindi, la raccomandazione può funzionare da un lato come parametro di precisazione, sul piano interpretativo, di norme interne e comunitarie, dall'altro come criterio di valutazione della legalità dei comportamenti adottati dagli Stati membri. Senza contare, poi, l'obbligo "morale" che essa crea per gli Stati membri, quale stimolo ad agire in una certa direzione o di astenersi da comportamenti contrastanti con l'interesse generale o con gli obiettivi dell'Unione.

Per quanto riguarda i **pareri**, essi sono menzionati dal TFUE in numerose occasioni.

Inoltre, la prassi delle istituzioni ha dato luogo ad **atti del tutto atipici**, talvolta anche dotati di valore vincolante: tra questi, ricordiamo le decisioni *sui generis* con le quali il Consiglio autorizza la Commissione a negoziare accordi o con le quali ne approva la conclusione, oppure quelle che investono il funzionamento dell'organizzazione comunitaria; gli accordi interistituzionali tra Consiglio, Commissione e Parlamento; le risoluzioni del Consiglio, cui è riconducibile il "Codice di condotta" in materia di tassazione delle imprese adottato il 1° dicembre 1997; le comunicazioni della Commissione, particolarmente frequenti in materia tributaria; le dichiarazioni comuni del Parlamento, del Consiglio e della Commissione; le c.d. "dichiarazioni a verbale del Consiglio"; gli accordi c.d. amministrativi, stipulati direttamente dalla Commissione con Stati terzi, e via dicendo.

È interessante altresì notare che negli ultimi anni si è assistito in ambito comunitario ad un sensibile **ricorso a forme decisionali a carattere non vincolante e/o non legislativo**: le indicazioni contenute in raccomandazioni, *guidelines*, accordi multilaterali, note interpretative, comunicazioni e risoluzioni hanno iniziato infatti a svolgere un triplice ruolo di supervisione, stimolo ed indirizzo – dunque,

di “coordinamento” – per la politica fiscale degli Stati membri, che deve inserirsi nell’articolato quadro di riferimento dell’azione comunitaria in materia tributaria che tali atti vanno a disegnare. Ne costituisce oggetto, tra l’altro, anche l’azione della Corte di giustizia nell’ottica di proporre modelli comuni di riferimento in sostituzione di misure fiscali da essa giudicate incompatibili con il TFUE e così evitare risposte “asimmetriche” nei vari Stati membri.

Sempre in tema di effetti giuridici, va infine ricordata quella giurisprudenza della Corte di giustizia che, con riferimento agli **orientamenti emanati dalla Commissione in relazione al calcolo delle ammende inflitte alle imprese per violazione delle norme antitrust recate dal Trattato FUE**, ha affermato che “*adottando [...] norme di comportamento ed annunciando, con la loro pubblicazione, che esse verranno da quel momento in avanti applicate ai casi a cui esse si riferiscono, l’istituzione in questione si autolimita nell’esercizio del suo potere discrezionale e non può discostarsi da tali norme, pena una sanzione, eventualmente, a titolo di violazione di principi giuridici generali, quali la parità di trattamento o la tutela del legittimo affidamento*” (28 giugno 2005, C-189/02, *Dansk Rorindustri*).

g) *Le sentenze della Corte di giustizia.*

Per quanto riguarda, infine, le sentenze della Corte di giustizia, l’art. 267, par. 1, lett. a), TFUE attribuisce alla Corte di giustizia UE il compito di **interpretare il diritto comunitario**.

L’attività della Corte ha trovato ampia applicazione anche in materia tributaria. Ne hanno formato oggetto principale, com’è ovvio, i tributi di origine comunitaria, in particolare l’IVA. Tuttavia, essa si è dovuta confrontare anche con quelle discipline “speciali” di origine comunitaria relative ad interi istituti (tra cui le già richiamate direttive 90/434 e 90/435) oggetto di trasposizione negli ordinamenti interni, nonché con fattispecie ricadenti nel divieto di “non discriminazione”, sì da avere come immediato referente il TFUE. Essa ha pertanto coinvolto sia il principio di non discriminazione nell’imposizione indiretta *ex artt.* 110 e ss. TFUE, sia il principio di non discriminazione nell’imposizione diretta, ricavato dalle norme del TFUE relative alle libertà di circolazione dei lavoratori, di stabilimento, di prestazione di servizi e di circolazione dei capitali.

Un primo profilo qualificante l’attività processuale del giudice comunitario attiene all’**oggetto** di tale attività.

Come detto, infatti, l’art. 267 TFUE riserva in via esclusiva alla Corte di giustizia il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie (e non anche quello di pronunciarsi direttamente sulla compatibilità delle norme interne con le norme comunitarie), spettando, invece, al giudice nazionale accertare il fatto ed applicare le norme al caso concreto (27 marzo 1963, C-28, 29 e 30/62, *Da Costa en Schaake*).

Ciò nell’ottica rispettivamente della necessità di una interpretazione uniforme

della norma comunitaria, al fine di evitare “*divergenze nell’interpretazione del diritto comunitario che i tribunali nazionali devono applicare*” (16 gennaio 1974, C-166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf*) e di un sistema d’applicazione del diritto comunitario decentralizzato.

Si attua, pertanto, una **cooperazione ai fini della decisione giudiziale**, in quanto, degli elementi del “sillogismo giudiziale”, la decisione della Corte di giustizia partecipa alla precisazione della *quaestio juris*, delineando il significato della norma comunitaria ove rilevante nel giudizio, mentre il giudice nazionale accerta la *quaestio facti* e perviene alla decisione, applicando le norme rilevanti, compresa quella comunitaria interpretata in via pregiudiziale, alla fattispecie concreta.

Se, dal punto di vista teorico, la Corte di giustizia viene investita, indirettamente ed incidentalmente, di una questione interpretativa (e non di compatibilità) rilevante ai fini di un giudizio interno la cui conduzione rimane saldamente nelle mani del giudice nazionale, deve tuttavia osservarsi che, da un lato, raramente la questione sollevata si limita alla richiesta di mera interpretazione della norma comunitaria, coinvolgendo sovente anche la compatibilità con quest’ultima della norma interna e, dall’altro, che la sentenza della Corte può, per il contenuto che la caratterizza nello specifico caso, porsi come immediatamente decisoria della controversia pendente dinanzi ai giudici nazionali oppure essere fonte di ulteriori accertamenti di fatto in capo al giudice nazionale.

Quanto al primo profilo, quello del **giudizio di interpretazione-compatibilità**, la Corte ha invero più volte negato la possibilità di pronunziarsi direttamente sulla *compatibilità* delle norme interne con le norme comunitarie, in quanto competente soltanto “*a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi d’interpretazione, che rientrano nel diritto comunitario, atti a consentirgli di pronunziarsi sulla compatibilità di dette norme con la norma di cui trattasi*” (29 giugno 1978, C-154/77, *Dechmann*). In effetti, è piuttosto diffusa, in sede di rinvio, la prospettazione della questione direttamente in termini di “compatibilità” (con la) o “contrarietà” (alla) normativa comunitaria della normativa interna, ovvero in termini “compositi”. Il giudice comunitario, lungi dal ricorrere a pronunzie di irricevibilità del ricorso, ha, tuttavia, sempre dimostrato una **notevole tolleranza**, sia in fase di correzione della prospettazione della questione operata del giudice di rinvio, sia in fase di decisione da esso adottata, ricorrendo alla formula secondo cui l’interpretazione della norma comunitaria “osta/non osta” alla normativa della cui legittimità si dubita.

Per quanto attiene al secondo profilo evidenziato, vale a dire il **rapporto con il fatto**, va innanzitutto rilevato che, pur non accertando la Corte di giustizia il fatto storico, questo non rimane del tutto estraneo al giudizio, potendo ad esempio accadere che la particolare conformazione della fattispecie possa **condurre ad escludere l’applicazione del diritto comunitario**. Si pensi, in tal senso, alla necessità di accertare, ove si intenda tutelare la libertà di stabilimento, se il trasferimento in un altro Stato sia avvenuto per svolgere ivi un’attività economica oppure per finalità

meramente residenziali (15 dicembre 1995, *Bosman*). In secondo luogo, la sentenza resa dalla Corte di giustizia può talvolta essere talmente precisa e dettagliata da rendere la **decisione del giudice nazionale praticamente automatica**. Pronunzie di tale genere sono frequenti soprattutto per le controversie sulla classificazione delle voci della tariffa doganale (8 novembre 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*), dove l'interpretazione è tale da determinare l'immediata sussunzione della fattispecie nella norma comunitaria, senza bisogno di ulteriori accertamenti in punto di merito da parte del giudice nazionale. In terzo ed ultimo luogo, non mancano **sentenze rese in forma condizionata**, tali da rimettere al giudice nazionale dei veri e propri accertamenti di fatto, come ad esempio se l'entità di una tassa sia stata calcolata in base al costo del servizio reso (20 aprile 1993, C-71/91 e C-178/91, *Ponente Carni e Cispadana Costruzioni*) oppure se le modalità di calcolo degli interessi dovuti per la restituzione di imposte dichiarate incompatibili con il diritto comunitario siano meno favorevoli di quelle che avrebbero trovato applicazione alla restituzione di tali imposte in mancanza di una dichiarazione di incompatibilità (10 settembre 2002, C-216/99 e C-222/99, *Riccardo Prisco*).

L'art. 267 TFUE prevede in capo al giudice nazionale una **facoltà** di rinvio nei gradi intermedi di giurisdizione ed un **obbligo** in caso di grado terminale di giurisdizione.

La Corte di cassazione si è peraltro domandata, rimettendo la questione alla Corte di giustizia, se in tale grado terminale sussistesse un obbligo di rinvio in ogni caso oppure se, al contrario, anche in tale ipotesi dovesse compiersi un "preventivo riscontro di un ragionevole dubbio interpretativo".

La Corte di giustizia, interpretando questa volta direttamente l'art. 267, par. 3, TFUE, ha stabilito taluni limiti all'obbligo di rinvio in esso previsto (6 ottobre 1982, C-283/81, *Cilfit*).

In primo luogo, essa ha affermato doversi trattare di **questione pertinente**, nel senso che la decisione deve essere in grado di "influire sull'esito della lite". In secondo luogo, richiamando un principio già espresso nella sentenza *Da Costa* (27 marzo 1963, C-28, 29 e 30/62), ha ravvisato un limite nel fatto che "*la questione sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale*". In terzo luogo, ha individuato un ulteriore limite nell'esistenza di una **giurisprudenza costante della Corte** che "*indipendentemente dalla natura dei procedimenti da cui sia stata prodotta, risolva il punto di diritto litigioso, anche in mancanza di una stretta identità tra le materie del contendere*". Infine, ha rinvenuto un quarto limite nella circostanza che la corretta applicazione del diritto comunitario si imponga "*con tale evidenza da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata*".

Il limite da ultimo stabilito richiama la teoria dell'*acte clair*: non si tratterebbe, infatti, in tale ipotesi di interpretazione, bensì di mera applicazione del diritto comunitario.

Il rischio, sotteso a questa tesi, di svuotamento dell'art. 267 TFUE, stante l'intima connessione tra interpretazione ed applicazione del diritto, non è tuttavia sfuggito alla Corte di giustizia, che ha posto dei **“paletti” al giudice di ultima istanza sulla “evidenza” della soluzione interpretativa**. Innanzitutto, il giudice nazionale dovrebbe maturare il convincimento *“che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri e alla Corte di giustizia”*. In secondo luogo, egli dovrebbe tenere conto delle specificità del diritto comunitario ed in particolare della necessità di considerare tutte le versioni linguistiche degli atti comunitari (facenti tutte fede nella stessa misura), dell'impiego di una loro terminologia propria, della non necessaria coincidenza tra contenuti delle nozioni nel diritto comunitario e nei diritti nazionali, della necessità di collocare la disposizione comunitaria nel proprio contesto e di interpretarla *“alla luce dell'insieme delle disposizioni del suddetto diritto, delle sue finalità, nonché del suo stadio di evoluzione al momento in cui va data applicazione alla disposizione di cui trattasi”*.

Va peraltro sottolineato che il fatto che la questione sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie che sia già stata decisa in via pregiudiziale, non toglie ad avviso della Corte di giustizia la possibilità per il giudice nazionale di deferire nuovamente alla Corte delle questioni di interpretazione per ottenere chiarimenti e specificazioni sull'interpretazione già data o per ottenere anche una *diversa* interpretazione, salva però la possibilità della Corte di rinviare *sic et simpliciter* al proprio precedente interpretativo in fase decisoria oppure di emettere ordinanza motivata ai sensi dell'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura.

Per quanto riguarda infine l'**efficacia delle sentenze interpretative** della Corte di giustizia, se il vincolo della sentenza sul giudice *a quo* e sui giudici dei gradi successivi chiamati a pronunciarsi sulla medesima controversia è pacifico (3 febbraio 1977, C-52/76, *Benedetti*), più problematica è la possibilità di estenderne gli effetti a casi diversi da quello esaminato.

In effetti, se anche tale possibilità sembra ormai essersi affermata nonostante alcune pronunzie iniziali di segno contrario, poco chiari appaiono ancora i contorni di questa efficacia *erga omnes*.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia sembrerebbe evincersi un effetto *erga omnes* delle sentenze interpretative sotto il profilo della mancanza di un obbligo di rinviare nuovamente alla Corte quando essa abbia già risolto una identica questione interpretativa. Residua però una facoltà di rinvio, potendosi riproporre alla Corte di giustizia la medesima questione sotto diversi profili o anche sotto profili identici a quelli nei quali essa era stata sinora posta ove il giudice non sia convinto dell'interpretazione già fornita. Si delinea dunque un'impostazione in termini di “precedente” delle sentenze interpretative della Corte di giustizia.

Dal lato dei giudici italiani sembrerebbe invece emergere uno sbilanciamento a favore di una efficacia quasi “normativa” delle sentenze interpretative.

In effetti, la **Corte costituzionale** (113/1985), nel caso della norma italiana ri-

chiedente la prova in merito alla mancata traslazione sul consumatore dell'imposta oggetto di rimborso richiesta dal d.l. 10 luglio 1982, ha affermato che il principio espresso nella sentenza 170/84 circa la reciproca autonomia degli ordinamenti interno e comunitario – che esamineremo tra breve – potesse estendersi ben oltre la sfera dei regolamenti comunitari, per ricomprendere anche il caso di principi estratti in via interpretativa dall'ordinamento comunitario, in particolare attraverso le pronunzie della Corte di giustizia.

A tale giurisprudenza costituzionale si è rifatta la **Corte di cassazione**, anche se per gradi successivi.

In un primo momento, essa si è limitata ad affermare una generica forza “vincolante” delle sentenze interpretative ed a rinviare alla giurisprudenza della Corte costituzionale, senza prendere però una posizione sull'efficacia “normativa” delle sentenze della Corte di giustizia, affermando che “*la direttiva (e la suddetta interpretazione che ne ha dato la Corte di giustizia) è vincolante per il giudice italiano (cfr. Corte cost. 168/1991) e non è dubbio che la norma di diritto interno deve essere disapplicata, perché non conforme ad essa*” (Cass., 2992/1994).

In un secondo momento essa ha invece notevolmente accentuato il peso attribuito alle sentenze interpretative, affermando che l'efficacia delle sentenze della Corte di giustizia sarebbe tale da non dover richiedere indagini circa l'applicabilità diretta di direttive non trasposte, ritenendo (3097/99) che la controversia in tema di “tassa sulle società” potesse essere definita in base alla sentenza 20 aprile 1993 della Corte di giustizia (che ne aveva dichiarato la “incompatibilità” con l'ordinamento comunitario), “senza bisogno di accedere ad applicazione diretta da parte del giudice italiano della normativa comunitaria e quindi *senza bisogno di procedere all'accertamento della ricorrenza o meno delle condizioni per tale applicabilità* che, come è noto, viene riconosciuta (Corte cost. 168/1991) in presenza di prescrizioni, espresse in sede di direttiva comunitaria, incondizionate e sufficientemente precise, alle quali lo Stato non abbia dato spontanea attuazione” (corsivo nostro).

Questo inquadramento delle sentenze interpretative in termini di efficacia *erga omnes* intesa in senso “normativo”, al pari di quanto accade con regolamenti e direttive, con l'effetto di riconoscere anche ad esse la loro “diretta applicabilità”, è stato ampiamente criticato, ritenendosi preferibile la tesi che inquadra le sentenze nel principio dello *stare decisis*, anche se non nella sua forma perfettamente compiuta, quale cioè vincolo assoluto per i giudici di grado inferiore. Il principio enunciato dalla Corte vincolerebbe semplicemente i giudici ad applicare tale principio, salva la possibilità di rimettere nuovamente la questione alla Corte di giustizia: un effetto obbligatorio, al di là delle parti del giudizio da cui ciascuna questione scaturisce, nei limiti segnati dalla accennata facoltà di ogni giudice nazionale. Si tratterebbe, dunque, di un vincolo per il potere giudiziario, legando il giudice al precedente di un altro giudice, ma non di un vincolo per chiunque.

La sentenza della Corte di giustizia costituirebbe così solo espressione di una

regola casistica, come tale non fissata una volta per tutte, ma suscettibile di svilupparsi grazie ad apporti successivi o differenziarsi tramite la tecnica del *distinguishing*. Del resto, l'articolata analisi sulla sua applicabilità a casi successivi richiesta in ciascun specifico caso mal si concilierebbe con un ipotetico valore normativo delle sentenze della Corte. Infine, la pronuncia del giudice comunitario dovrebbe pur sempre misurarsi con la diretta applicabilità della norma comunitaria interpretata.

2. Diritto europeo e diritto interno.

Dobbiamo ora esaminare come le norme comunitarie trovino ingresso nel nostro ordinamento e come si coordinino con le norme interne.

Per quanto riguarda il Trattato istitutivo della CEE e gli atti successivi di esso modificativi ed integrativi, questi sono entrati nel nostro ordinamento con le tipiche procedure di adattamento del diritto interno al diritto internazionale pattizio, procedendosi peraltro, come da prassi, ad un unico atto legislativo, contenente l'autorizzazione alla ratifica e l'ordine di esecuzione.

Per quanto riguarda gli atti del diritto comunitario c.d. "derivato", invece, si è già visto come in taluni casi tale adattamento sia "**automatico**" (essendo atti di adattamento *ad hoc* anzi, in taluni casi, addirittura illegittimi) ed in altri come, invece, sia **necessario** (anche per atti dotati solo formalmente di diretta applicabilità) procedere all'emanazione di un atto interno di adattamento, peraltro di rango formale idoneo ad assicurare l'effettiva applicazione del diritto comunitario nell'ordinamento interno (2 dicembre 1986, C-239/85, *Commissione c. Belgio*).

Al fine di provvedere all'emanazione degli atti interni di adattamento al diritto comunitario non "direttamente applicabile", il legislatore italiano ha introdotto con L. 4 febbraio 2005, n. 11 (**legge c.d. Buttiglione**) che sostituisce la L. 9 marzo 1989, n. 86 (legge c.d. "La Pergola"), la "legge comunitaria annuale" contenente tutte le misure occorrenti a dare attuazione ad atti comunitario e/o a pronunzie della Corte di giustizia.

Sono previsti tre metodi per applicare tale meccanismo:

- a) l'**attuazione diretta**: è la stessa legge comunitaria che abroga o modifica le disposizioni contrastanti con il diritto comunitario;
- b) l'**attuazione con delega**: la disciplina è delegata con decreto legislativo all'iniziativa del Governo nazionale, secondo i criteri fissati dalla legge stessa;
- c) l'**attuazione in via regolamentare**: si consente l'emanazione di regolamenti ai sensi dell'art. 17, co. 1 e 2, L. 400/1988.

Una volta entrata nell'ordinamento, la norma comunitaria deve confrontarsi con la norma nazionale.

A tale riguardo, la **Corte di giustizia** ha elaborato il concetto di “**primato**” (*primauté*) del diritto comunitario sul diritto interno con esso contrastante, sia esso precedente oppure successivo e quale ne sia il rango nell’ordinamento.

Ad avviso della Corte di giustizia, infatti, 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, purché dotate di effetti diretti, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (5 luglio 1964, C-6/64, *Costa*). Infatti, il diritto nato dai Trattati non potrebbe, in quanto scaturito da una fonte autonoma, “*trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario, e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della stessa Comunità*”. Una volta effettuato il trasferimento di poteri sovrani all’Unione, gli Stati membri non possono più esercitare i propri poteri originari. L’Unione Europea è, dunque, un ente superiore, le cui regole si impongono per forza propria per effetto della loro appartenenza all’ordinamento comunitario, secondo una **concezione di stampo tipicamente “monista”**.

La **Corte costituzionale italiana** è invece pervenuta alla conclusione della “disapplicazione” a seguito di un lungo e travagliato percorso e in una **prospettiva chiaramente dualista**.

Essa ha infatti ritenuto applicabile, in un primo momento, il principio della **successione delle leggi nel tempo** (14/1964), muovendo dal presupposto che il diritto comunitario, in quanto immesso nell’ordinamento, andasse assimilato ad un qualsiasi corpo di norme nazionali, con la conseguenza che queste ultime (nella specie si trattava della legge di nazionalizzazione dell’energia elettrica), se successive ai Trattati, dovessero considerarsi prevalenti su di essi.

Con successiva sentenza (183/1973), la Corte costituzionale ha ritenuto, invece, di trovarsi in presenza di due ordinamenti autonomi e distinti, sia pure coordinati a mezzo di una precisa articolazione di competenze, di talché allo Stato risulterebbe precluso intervenire laddove vi sia competenza comunitaria in base ai Trattati. Ora, dovendosi rinvenire il fondamento di tale costruzione, ad avviso della Corte costituzionale, nell’art. 11 Cost., in base al quale “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”, la Corte ne concludse doversi necessariamente risolvere il conflitto attraverso un **giudizio di legittimità costituzionale**, non potendosi ammettere un potere di disapplicazione affidato al giudice nazionale, che avrebbe finito per garantire l’applicazione della norma comunitaria soltanto *inter partes*.

I problemi di effettività della tutela, visti i tempi lunghi del giudizio di costituzionalità, non sono sfuggiti alla censura della Corte di giustizia, che, investita del problema circa la compatibilità con il diritto comunitario del previo giudizio di

costituzionalità, ha ritenuto **incompatibile con il diritto comunitario** qualsiasi soluzione che avesse l'effetto di impedire l'immediata applicazione da parte del giudice nazionale del diritto comunitario, costringendolo ad attendere la rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (9 marzo 1978, C-106/77, *Simmenthal*).

Il meccanismo di "disapplicazione" del diritto interno incompatibile con il diritto comunitario propugnato dalla Corte di giustizia è stato pertanto finalmente accolto dalla Corte costituzionale con la nota **sentenza Granital** (170/1984), in cui la Corte è pervenuta alla conclusione che la norma nazionale confliggente con il diritto comunitario, in considerazione dell'autonomia del diritto comunitario, semplicemente *non viene in rilievo*, risultando né nulla, né invalida, bensì semplicemente **inapplicabile al rapporto controverso**. La norma interna, lungi dall'essere investita da effetti estintivi, subisce, dunque, per effetto della sua disapplicazione, una "ritrazione", restando pronta a riespandersi nel caso del venir meno della norma comunitaria (113/1985, 389/1989, 168/1991).

Il fondamento della preminenza viene ancora una volta rinvenuto nell'art. 11 Cost., muovendo così dal concetto di ripartizione di competenze e non già dal modello dell'ente "superiore" costruito dalla Corte di giustizia, come detto, in una prospettiva sostanzialmente "dualista" del rapporto tra ordinamenti.

Ecco dunque che nuovo protagonista del primato del diritto comunitario diventa il giudice nazionale, che deve procedere alla disapplicazione del diritto interno incompatibile con il diritto comunitario, attivando, se del caso, la pregiudiziale di cui all'art. 267 TFUE. La questione relativa alla compatibilità tra diritto interno e diritto comunitario non può, quindi, più essere sollevata dinanzi alla Corte costituzionale, a pena di inammissibilità.

Tale ricostruzione si riverbera anche sul **rapporto tra pregiudiziale comunitaria e questione di legittimità costituzionale**.

Dovendosi pronunciare sulla legittimità costituzionale della tassazione dei conferimenti immobiliari sotto il profilo dell'eccesso di delega (dunque, per violazione dell'art. 76 Cost.) di quelle disposizioni del d.p.r. 131/1986 nella parte in cui non prevedevano l'assoggettamento all'aliquota dell'uno per cento di tali conferimenti come previsto dalla direttiva 69/335, la Corte costituzionale ha ritenuto di restituire gli atti al giudice *a quo*, affermando essere di esclusiva pertinenza di quest'ultimo risolvere la questione di contrarietà alle norme nazionali al diritto comunitario in via di disapplicazione e, eventualmente ed ove necessario, di rimettere tale questione alla Corte di giustizia (319/1996).

Tale ultima pronuncia è estremamente importante, perché si inserisce nel quadro interpretativo tracciato dalla Corte con la sentenza 170/1984, ulteriormente sviluppandolo. La richiamata sentenza aveva, infatti, sin da subito riverberato i propri effetti sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate dai giudici interni, che la Corte aveva iniziato da allora a sanzionare di "inammissibilità", dovendo il giudice accertare "se le disposizioni del diritto interno, le quali verrebbe-

ro altrimenti in rilievo nella fattispecie, confliggano con alcuna previsione del diritto comunitario che (...) riceve nel territorio italiano necessaria e immediata applicazione” (47/1985). L’accertamento del contrasto tra norma interna sospettata di incostituzionalità e norma comunitaria è, dunque, **momento logicamente antecedente rispetto alla pregiudiziale costituzionale**, potendo la disapplicazione della prima, nascente dalla pronuncia interpretativa della Corte, far venire meno la rilevanza della norma della cui legittimità si dubita.

Tale accertamento, e qui emerge la portata innovativa della sentenza 319/1996, deve tuttavia essere risolto attraverso le regole dettate dal diritto comunitario e, dunque, richiedendo ove necessario alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via interpretativa *ex art. 267 TFUE*. Ciò si sostanzia, a livello processuale, non tanto in una “inammissibilità”, quanto invece in una “restituzione” degli atti al giudice *a quo* con l’invito ad effettuare il rinvio interpretativo pregiudiziale alla Corte di giustizia, con l’ulteriore effetto di introdurre di fatto una nuova ipotesi di “obbligo” di rinvio per i giudici dei gradi intermedi di giurisdizione.

Ciò precisato, va però evidenziato che la Corte Costituzionale non esce completamente di scena.

Innanzitutto, essa ha ritenuto di dover esercitare il proprio sindacato di costituzionalità sulle statuizioni della legge interna, denunciate avanti ad essa, **dirette a pregiudicare la perdurante osservanza del diritto comunitario**, non potendo in tal caso il metodo della “disapplicazione” assicurare l’applicazione del diritto comunitario.

In secondo luogo, essa si è riservata di intervenire nell’ipotesi in cui la norma comunitaria **non sia dotata di efficacia diretta**, fermi restando sia le conseguenze sul piano comunitario (procedura di infrazione), sia l’obbligo dello Stato di rimuovere la legislazione contraria o comunque di conformarla alla normativa comunitaria.

In terzo luogo, la Corte si è affermata competente al rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, **nei giudizi c.d. “in via principale”**, in quanto giudice “di unica istanza” (102/2008).

In quarto ed ultimo luogo, essa si è riservata – già a partire dalla citata sentenza 183/1973 – di assicurare la tutela dei “**principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale**” e “i diritti inalienabili della persona umana”, con una impostazione sostanzialmente corrispondente a quella adottata dalla Corte costituzionale tedesca.

La natura di tali principi e diritti – comunemente denominati “**controlimiti**” in coerenza con l’idea che il diritto comunitario costituisca non il *fondamento*, bensì un insieme di *limiti* al diritto italiano – non è mai stata precisata dalla Corte Costituzionale, anche se deve ormai ritenersi che si debba trattare di violazioni sostanzialmente macroscopiche delle norme costituzionali.

Per quanto riguarda la materia tributaria, problemi di potenziale contrasto tra norme comunitarie e Costituzione si sono posti con riferimento al **principio di “riserva di legge” di cui all’art. 23 Cost.**

Rispetto ad esso, la Corte costituzionale italiana ha preso tuttavia una chiara posizione nella stessa sentenza 183/1973 in relazione ai prelievi agricoli (tariffe) imposti dalla Comunità per mezzo di un regolamento e, dunque, in relazione a prestazioni imposte, ritenendo che l'art. 11 Cost. legittimi la parziale sostituzione degli organi comunitari al Parlamento nazionale senza che si renda all'uopo necessaria una revisione o integrazione della Carta costituzionale e che l'art. 23 non sia "*formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno*". Né tale garanzia potrebbe dirsi violata sotto il profilo sostanziale, dovendo i regolamenti comunitari "*statutariamente corrispondere ai principi e criteri direttivi stabiliti dal Trattato istitutivo delle Comunità*". Essa ha inoltre affermato (383/1998) che la riserva di legge relativa (ex artt. 33 e 34 Cost.) può ritenersi osservata, oltreché dalla disciplina dettata con legge formale ordinaria o con atti aventi forza di legge, anche da quella dettata da norme comunitarie dalle quali derivino obblighi per lo Stato; disciplina comunitaria che, perciò, può anche costituire valido fondamento all'esercizio, da parte del potere esecutivo o dell'amministrazione, della funzione di specificazione e/o integrazione di quella legislativa interna.

Si tratta, ormai, di "diritto vivente", anche se parte della dottrina ha evidenziato come le argomentazioni utilizzate non si concilino del tutto con la provenienza dei regolamenti e delle direttive comunitarie da organi dell'esecutivo anziché dal Parlamento europeo.

Ciò che resta, dunque, come possibile "controlimite" di natura tributaria è il **principio di capacità contributiva** o, in una diversa prospettiva, quello di **egualianza**. Le possibili ipotesi di violazione – tra le quali potrebbe ad esempio immaginarsi l'affermazione, nella dialettica tra *capital import e capital export neutrality*, della prevalenza del principio della fonte su quello della residenza, che si porrebbe in contrasto con la ricostruzione della capacità contributiva complessiva del contribuente – costituiscono, tuttavia, al momento, un esercizio di natura squisitamente mentale.

È, dunque, principio ormai acquisito che sia i Trattati, sia il diritto comunitario fondato sui Trattati possano derogare alla Costituzione italiana ed i "controlimiti" finiscono per costituire una sorta di ultimo, ma ineffabile, baluardo dei diritti nazionali, rispetto al quale l'esclusione del principio del controllo democratico dei cittadini in materia di fiscalità appare certamente dubbia.

Occorre infine domandarsi se la nuova formulazione dell'**art. 117, co. 1, Cost.**, che afferma che la potestà legislativa "*è esercitata nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*", abbia inteso mutare il quadro interpretativo sinora delineato.

A parte l'infelice espressione utilizzata dall'art. 1, L. 5 giugno 2003, n. 131, che individua tali limiti in quelli che originano "*dalle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute, di cui all'art. 10 della Costituzione, da accordi di reciproca limitazione della sovranità, di cui all'art. 11 della Costituzione,*

dall'ordinamento comunitario e dai trattati internazionali", così contrapponendo gli "accordi" di cui all'art. 11 all'ordinamento europeo, che a tali accordi viene invece ricondotto, a noi pare che tale norma non abbia voluto innovare rispetto a quanto sin qui detto.

Certamente, essa non ha voluto spostare nuovamente sul piano costituzionale il livello generalizzato di tutela dinanzi al diritto interno incompatibile con il diritto europeo, trattandosi di una conseguenza sulla quale la Corte di giustizia già si era espressa negativamente.

Semmai, può trarsi una indiretta conferma del livello costituzionale della verifica di incompatibilità nell'ipotesi di norme interne dirette a pregiudicare la perdurante osservanza del diritto comunitario, oppure nel caso di norme europee prive di efficacia diretta, nelle quali, come visto, l'antinomia non potrebbe risolversi in base al meccanismo, previsto in via generale, di "disapplicazione".

Ci pare, in conclusione, che il riferimento espresso ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario finisca per rafforzare la tesi basata sull'estensione, in qualche misura forzata, dell'art. 11 Cost. – originariamente nato per accettare le limitazioni derivanti dall'adesione all'ONU – al diritto europeo, dando finalmente un chiaro fondamento costituzionale alla preminenza del diritto europeo nell'ordinamento interno. In questo senso, del resto, sembra deporre anche l'indirizzo più recente della Corte costituzionale (406/2005), laddove ha proceduto alla verifica diretta dell'effettivo rispetto delle norme di una direttiva comunitaria da parte di una legge della Regione Abruzzo, che è stata dichiarata costituzionalmente illegittima.