

LE NUOVE MATERIE DI COMPETENZA DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI

Relatore:

Dott. Ennio FORTUNA

Procuratore Generale presso la Corte di Appello di Firenze

SOMMARIO: I – L’ampliamento della competenza e le problematiche relative alla professionalità dei giudici tributari. II – L’oggetto della giurisdizione tributaria. III – La cognizione incidentale. IV – Le ricadute negative e positive della dilatazione della competenza sulla tutela processuale del contribuente. V – I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l’ordinamento comunitario. VI – Il diritto transitorio.

I – L’ampliamento della competenza e le problematiche relative alla professionalità dei giudici tributari.

L’art. 12 della L.F. 2002, modificando l’art. 2 D.Lvo n. 546/92, ha devoluto alla giurisdizione tributaria tutte le controversie concernenti “tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali”. Il comma 3 del predetto art. 12 attribuisce poi, espressamente, al G. T il potere di risolvere in via incidentale anche ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella relativa giurisdizione, come sopra definita, con l’esclusione di quelle in materia di querela di falso, di stato e di capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio.

Si tratta quindi di un notevole ampliamento della giurisdizione tributaria, che però non è stata una sorpresa, visto l’auspicio unanime in tal senso della dottrina e le corrispondenti direttive già anticipate da alcuni disegni di legge.

In effetti non trovava giustificazione razionale la distribuzione delle competenze tra giudice ordinario e speciale, mentre perdura anche oggi la viva insoddisfazione degli osservatori in riferimento al fatto che i giudici tributari sono giudici non professionali, e quindi, secondo molti, non dotati degli indispensabili requisiti di indipendenza e di capacità tecniche richiesti dalla Costituzione per tutti i giudici, togati e non.

La riforma ha infatti risolto il problema della giurisdizione (oggi completa, e praticamente senza eccezioni di rilievo), ma ha lasciato in piedi l’altro problema, (e in qualche modo occorrerà ancora intervenire per fare dei giudici tributari veri e propri magistrati professionali, migliorando la capacità tecnico-professionale delle Commissioni ovvero istituendo veri e propri Tribunali professionali tributari).

Sotto il primo aspetto va anche detto che le innovazioni non hanno coinvolto il principio della specialità dalla giurisdizione (vietata dalla Costituzione), neppure sotto il profilo della devoluzione al giudice tributario di nuovi tributi. Si tratta infatti sempre delle vecchie Commissioni Tributarie, appositamente riordinate, anche di recente, a cui è stata attribuita la potestà di risolvere controversie in ordine a tributi, nella specie tutti preesistenti.

Secondo alcuni il divieto di cui all'art. 102 Cost. verrebbe, infatti, in questione anche in caso di devoluzione a giudici già istituiti di tributi nuovi, mentre qui si tratta di giudici preesistenti e di tributi già in essere, ma la prospettata limitazione non appare comunque fondata né persuasiva alla luce dell'orientamento manifestato dalla Corte Costituzionale che non esige ai fini della legittimazione della Commissione anche tale ulteriore requisito, essendo sufficiente la già compiuta operazione di riordino.

Sotto l'altro aspetto è chiaro che la marcia delle Commissioni Tributarie verso l'indispensabile affinamento della professionalità conosce una nuova rilevante tappa, e che il problema sarà risolto compiutamente soltanto quando sarà istituita e operante una nuova magistratura tributaria dotata di tutti i requisiti di indipendenza e di autonomia organizzativa, e presidiata come tale da un organo apposito a sua volta dotato di indiscutibili requisiti di autonomia e di indipendenza rispetto ad ogni altra istituzione. Queste caratteristiche sono oggi proprie della sola magistratura ordinaria, mentre quella tributaria deve ancora lottare per garantirsi uguali o equivalenti requisiti di professionalità, di autonomia e di indipendenza.

Si tratta tuttavia di un futuro né prossimo né sicuro, ma solo auspicabile, e che si realizzerà solo se dalla base e dalle istituzioni pubbliche non mancheranno l'indispensabile sostegno e l'irrinunciabile impegno.

II – *L'oggetto della giurisdizione tributaria*

La legge si esprime chiaramente nel senso che “appartengono alla giustizia tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali”. Non acquista quindi alcun rilievo, in materia, la tradizionale distinzione tra imposte, tributi e tasse.

Sembra decisiva solo la riconducibilità concettuale della prestazione dovuta o pretesa alla categoria di tributo (di per sé assai generica), mentre per legge non si sottrae alla giustizia tributaria alcuna forma di tassa, di imposta o di contributo.

L'importante è che si tratti di un'imposizione di natura fiscale stabilita o autorizzata dalla legge, in generale, in via astratta, indipendentemente dalla

corrispondenza o meno con l'eventuale prestazione di un servizio elargito dall'Ente impositore o titolare, e anche indipendentemente dall'eventuale concorso della volontà del contribuente.

Come si ricava dalla legge, basta ciò a rendere competenti le Commissioni Tributarie sull'eventuale controversia in materia di legittimità o di entità dell'imposizione, perché la giurisdizione si estende appunto a "tutte" o/e a ogni controversia, concernente tributi di ogni genere e specie"(e quindi tasse, imposte, contributi, e così via), a prescindere dall'ente pubblico che lo stabilisce o ne beneficia (Stato, Regione, Provincia, Comune, e oggi, anche Città Metropolitane).

Del resto anche con la precedente sistemazione legislativa le controversie in materia di molte tasse e tributi erano di competenza della giustizia tributaria, onde può intravedersi un consistente *continuum*, sotto tale profilo, tra il precedente e il nuovo sistema, con un consistente incremento quantitativo e qualitativo, del tutto prevedibile, dell'attuale competenza del giudice tributario.

In una parola sono venuti meno i cosiddetti limiti esterni della giurisdizione tributaria, una volta individuabili nei tributi tassativamente elencati dal previgente art. 2 D.Lvo 546/92.

Se ne trae, di norma, la conclusione, certamente fondata, che abolita ogni forma di tassatività, la giurisdizione si riferisce oggi, appunto, come già anticipato, ad ogni genere di contribuzione imposta dalla legge, nel senso prima indicato, anche indipendentemente dalla presenza o meno di un servizio di qualsiasi natura reso dall'Ente titolare o beneficiario al contribuente.

Né occorre precisare che la formulazione varata appare certamente idonea a ricomprendere nella competenza della Commissione anche ogni altro nuovo tributo, in futuro eventualmente istituito, senza alcun bisogno di altre precisazioni, e senza che ciò coinvolga il principio del divieto di specialità del giudice, così come si è già puntualizzato.

E' rimasto però fermo il limite interno costituito dai soggetti da individuarsi quali parti necessarie dell'eventuale giudizio. In particolare appare certamente ancora indispensabile la presenza in giudizio, quale parte resistente, in primo grado, dell'amministrazione finanziaria ovvero dell'ente locale o comunque dell'ente o soggetto beneficiario della pretesa tributaria o (anche) del concessionario della riscossione. Di conseguenza, ed è un punto di grande importanza, almeno ai fini dell'esatta ricognizione dogmatica del rapporto tributario e dei suoi limiti, rimangono di competenza del giudice ordinario, e sono sottratte alla giurisdizione delle Commissioni, le controversie tra soggetti privati, ancorché in origine concernenti un rapporto tributario, come tipicamente, quelle che si riferiscono alla legittimità o doverosità o entità del rapporto obbligatorio di rivalsa tra un soggetto che abbia pagato l'imposta o tributo e l'altro da cui si pretenda il rimborso.

Peraltro sotto il profilo strettamente oggettivo, l'art. 2 del nuovo testo anche in correlazione all'art. 19 del D.Lvo 549/92, stabilisce che la giurisdizione tributaria si estende anche ai contributi per il servizio sanitario nazionale nonché alle sovrimposte e alle addizionali, alle sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli uffici finanziari, e infine agli interessi e a ogni altro accessorio.

Il riferimento alle contribuzioni in favore del servizio sanitario nazionale conferma la notevole estensione della nozione di contributo cui occorre oggi fare capo per stabilire l'ampiezza dell'odierna giurisdizione tributaria, comprensiva come si è detto, di ogni genere di imposizione, mentre un cenno di chiarimento merita certamente il richiamo delle sanzioni amministrative comunque eventualmente irrogate da uffici finanziari.

La disposizione si presta infatti ad essere interpretata, ove si faccia leva sul solo argomento letterale, nel senso che sarebbero di competenza delle Commissioni anche le controversie concernenti le sanzioni (legittimità e entità) amministrative, anche non tributarie, purché irrogate o confermate da uffici finanziari, ossia anche sanzioni non correlabili, in tutto o in parte, alle violazioni di norme in materia di rapporto tributario.

La conclusione non merita però credito sia perché la formulazione di chiusura della norma si riferisce ad "ogni altro accessorio", riconnettendosi così alle controversie in materia di rapporto tributario, sia perché, come si è sottolineato subito dai primi osservatori, la prospettata estensione, aperta perfino a sanzioni non tributarie, e stabilita solo in base al criterio esclusivamente soggettivo dell'eventuale irrogazione da parte di uffici finanziari finirebbe con il porsi in violazione dell'art. 102 Cost., in quanto affiderebbe alle Commissioni una competenza da ritenersi certamente "*speciale*" perché determinata in funzione di un oggetto particolare ed esclusivo, realizzando quindi un'ipotesi di giudice speciale sicuramente interdetta dai principi costituzionali.

Di conseguenza, e a titolo di esempio, mentre sono da ritenersi di competenza delle Commissioni tributarie le controversie in ordine ad eventuali sanzioni irrogate a seguito di omessa o di tardiva trasmissione delle dichiarazioni dei redditi (in quanto concorrono a qualificare il rapporto come tributario), rimangono ancora nella sfera di competenza del giudice amministrativo (v. art. 7 Legge 21.7.2000 n. 205) le controversie attinenti a pubblici servizi, anche se concernenti sanzioni amministrative inflitte da uffici finanziari a seguito di irregolarità rilevate nel servizio di riscossione dei tributi.

III – *La cognizione incidentale*

L'art. 2 del D.Lvo 546/92 al comma 3 del testo oggi in vigore stabilisce che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui di-

pende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio.

Per converso l'art. 39 stabiliva, e continua ancora a stabilire (il testo è rimasto immutato), che il processo è sospeso, quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

Secondo la dottrina che per prima si è interessata al problema, il nuovo testo dell'art. 2 non influirebbe sull'orientamento già consolidatosi della Corte di Cassazione secondo cui il potere di risolvere in via incidentale le questioni ivi indicate non troverebbe limiti nelle ipotesi di pregiudizialità interna, relativa cioè a questioni già di competenza del giudice tributario, e per le quali si applicherebbe, non a caso, l'art. 295 del codice di rito, e riguarderebbe invece le sole ipotesi di pregiudizialità esterna, concernente cioè questioni pregiudiziali di competenza di un'autorità giudiziaria di diverso ordine.

Addirittura secondo alcuni (v. Russo, I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2000, 415 e segg.) l'orientamento ricordato ne uscirebbe addirittura rafforzato, secondo altri la norma non interferirebbe in alcun modo con il problema (v. Cantillo, Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria, in *Rassegna Tributaria*, 3, 2000, 803 e segg.).

Ritengo che simili opinioni non possano condividersi, nonostante l'acume delle argomentazioni con cui vengono impostate e sostenute.

Il nuovo testo dell'art. 2 non distingue affatto tra pregiudizialità interna ed esterna, ma riguarda ogni questione da cui dipende la decisione della controversia oggetto concreto della giurisdizione della Commissione, indipendentemente dall'autorità giudiziaria teoricamente competente a definirla.

Anche l'indirizzo consolidato della Corte di Cassazione dovrà quindi tenere conto della nuova realtà normativa, e adeguarvisi, così come esattamente sostenuto dalla circolare ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 21.3.2002 (in *il Fisco*, 2002, pag. 1848).

Di conseguenza i limiti introdotti dalla norma e il suo ambito di applicazione (comprese le ipotesi di sospensione concernenti il falso, lo stato e la capacità della persona) devono trovare applicazione sia in caso di pregiudizialità interna che esterna, senza potersi fare differenza tra questioni di competenza dall'autorità giudiziaria ordinaria o amministrativa e tributaria, e la sospensione va ordinata in entrambi i casi nelle situazioni previste dall'art. 39, anche qui senza alcuna possibile distinzione tra la competenza dell'una o dell'altra relativamente alle questioni pregiudiziali.

Non interferisce invece, obiettivamente, con le pregiudiziali costituzionali il ricordato art. 2 del D.Lvo 546/92. Infatti tali questioni trovano fonda-

mento in altre norme, e il giudice tributario, come ogni altro giudice, è tenuto a sospendere il giudizio e a rimettere la questione pregiudiziale alla cognizione della Corte Costituzionale ogni volta che ritiene fondato il sospetto di illegittimità costituzionale della norma da applicare, salvo che la stessa venga giudicata sostanzialmente irrilevante ai fini della definizione della controversia sottoposta al suo esame.

E' anche questa la sede per ribadire che, ex art. 7 u.c. D.Lvo 546/92, la Commissione, se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale, che sia rilevante ai fini della decisione, non lo applica in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

La formulazione stessa della norma individua la distinzione fondamentale tra i rimedi possibili.

Se viene impugnato un atto impositivo ovvero irrogativo di sanzioni ex art. 19 D.Lvo 546/92, e l'atto amministrativo o regolamentare viene in questione solo incidentalmente, quale presupposto del provvedimento impugnato, sia come supporto logico sia come premessa e fondamento della sua contestata legittimità, la sua eventuale rimozione si pone solo come passaggio formale e ineludibile della declaratoria di nullità o di inefficacia dell'atto oggetto del ricorso.

In questi limiti va senz'altro confermato che il giudicato formale non si estende all'atto amministrativo o regolamentare la cui eventuale illegittimità si pone come mero presupposto della pretesa illegittimità dell'atto impugnato, il solo colpito dal ricorso, e quindi dalla conseguente decisione della Commissione. Al contrario resta ferma la giurisdizione del giudice amministrativo, se l'impugnativa è diretta in via principale contro l'atto generale o regolamentare, in tal caso oggetto esclusivo del ricorso o quindi della decisione, da cui, ma in sede diversa, dovrà poi passarsi a ricavare l'illegittimità dell'atto impositivo o irrogativo della sanzione.

Questa impostazione del rapporto tra le due situazioni, qui esemplificate, ha trovato puntuale conferma in una recente decisione delle Sezioni Unite (9.11.2001 – 1.3.2002 n. 3030 – ric. Castorama – Italia Spa – Comune di Corsico) secondo cui sono devolute alla cognizione del giudice tributario le controversie concernenti il tributo tutte le volte che il contribuente contesti la pretesa impositiva (nell'an e/o nel quantum) dell'ente territoriale, impugnando soprattutto l'atto impositivo, senza anche investire, in via diretta e principale, il provvedimento di carattere generale (regolamento e tariffa). Con riferimento a questo infatti la competenza giurisdizionale spetta, secondo le regole, al giudice amministrativo, il solo abilitato ad annullarlo con effetti erga omnes, al contrario del giudice tributario, competente ad esaminarlo con effetti limitati al caso dedotto in giudizio, e quindi abilitato solo a *disapplicarlo* ai fini della declaratoria di illegittimità dell'atto impositivo o irrogativo della sanzione.

IV – Le ricadute negative e positive della dilatazione della competenza sulla tutela processuale del contribuente

L'estensione della competenza delle Commissioni alle controversie concernenti altri tributi ha comportato ovviamente conseguenze di rilievo sulla posizione del contribuente.

Anzitutto si discute della sorte di alcuni procedimenti contenziosi amministrativi previsti per alcuni tributi come condizione per l'accesso alla tutela giurisdizionale. Il problema rimane in piedi anche dopo il noto intervento della Corte Costituzionale che li ha definiti meramente facoltativi, nel senso dell'ammissibilità dell'azione giudiziaria anche in assenza della proposizione del ricorso amministrativo.

Ovviamente dopo la riforma la dottrina si chiede se sia ancora esercitabile la facoltà di ricorso amministrativo in presenza della struttura decisamente e inequivocabilmente impugnatoria del processo tributario, doppiamente legata alla contestazione di un atto tassativamente predeterminato e alla presentazione del ricorso giudiziario entro termini assolutamente perentori.

La risposta negativa venuta dalla dottrina sembra assolutamente convincente, non potendo ammettersi né giustificarsi per i nuovi tributi una sorta di sospensione del termine, ed essendo, ovviamente, il periodo di tempo necessario per l'esercizio e la definizione del ricorso amministrativo decisamente incompatibile con i termini stabiliti per la presentazione del ricorso alla Commissione.

Purtroppo è mancata un'abrogazione espressa, ma l'incompatibilità assoluta che si rileva rispetto all'eventuale esercizio e definizione del ricorso amministrativo nei ristretti termini previsti, comunque, a pena di decadenza, per l'avvio del processo tributario non lascia dubbi circa la fondatezza della conclusione negativa: il preventivo esperimento dei procedimenti prima previsti (e formalmente ancora disciplinati dalla legge) non è più ammissibile.

L'unica tutela possibile per il contribuente è oggi quella giudiziaria attraverso la presentazione del ricorso alla Commissione Tributaria, da proporsi nei termini ordinari stabiliti comunque a pena di decadenza.

Analoga è la conclusione da accogliersi circa la ventilata possibilità di proporre azioni di accertamento negativo in via preventiva, cioè prima che vengano adottati e notificati gli atti impositivi o irrogativi delle sanzioni ovvero prima del provvedimento espresso o tacito sulla domanda di rimborso.

L'ammissibilità di tali azioni era sempre stata contestata per i tributi devoluti alla competenza delle Commissioni e riconosciuta, non a caso, per quelli per i quali era prevista quella del giudice ordinario, anche in considerazione della consistenza dell'interesse dedotto in giudizio, spesso qualificato, a ragione o a torto, come diritto soggettivo.

Ora, con il passaggio della competenza alle Commissioni Tributarie non può certo dirsi mutata la consistenza dell'interesse, ma altrettanto certamente può definirsi inammissibile l'esperibilità dell'azione di accertamento preventivo, in quanto incompatibile con la struttura del processo tributario.

Né sembra fondato il rilievo di un'eventuale incostituzionalità della scelta legislativa, in quanto pretesamente limitativa di una tutela in precedenza accordata pienamente, in quanto anche la discrezionalità del legislatore nella predisposizione delle varie strutture processuali deve essere salvaguardata e risulta tutelata da una garanzia di valenza costituzionale.

Anche la controversia circa la competenza giurisdizionale in materia di esercizio del potere di autotutela ad istanza del contribuente si propone in rinnovate vesti con la nuova disciplina, e anche qui una matura riflessione circa la natura esclusivamente tributaria della controversia e circa il carattere sicuramente esclusivo della giurisdizione tributaria deve condurre alla conclusione dell'irrelevanza, sotto tale profilo, della questione circa la consistenza dell'interesse, e quindi, comunque, della competenza delle Commissioni, con sacrificio di quella prima riconosciuta al giudice amministrativo, specie da parte di chi riteneva discrezionale l'intervento dell'amministrazione, e quindi qualificava come semplice interesse legittimo la posizione del contribuente istante.

Ma anche la disciplina concreta del processo tributario risente ora della dilatazione della competenza, nel senso che la tutela del contribuente prima assicurata dal processo ordinario davanti al giudice civile oggi deve confrontarsi con le minori facoltà compatibili con le caratteristiche del modello processuale di cui al D.Lvo 546/92.

In particolare la preoccupazione maggiore si riscontra nel divieto di prova orale, tipico del processo tributario, in rapporto alla situazione precedente in cui l'interrogatorio libero e formale, il giuramento e la prova testimoniale erano pienamente ammessi, quali strumenti ordinari di tutela della parte nel processo ordinario davanti al giudice civile.

Non c'è dubbio che oggi il contribuente debba fare i conti con l'art. 7 D.Lvo 546/92, e si rinnova quindi, anche sotto tale aspetto, il dubbio di legittimità costituzionale del limite di tutela, tanto più se si tiene conto del principio, più volte affermato dalla Corte Costituzionale, secondo cui lo spostamento di giurisdizione dal giudice ordinario a quello speciale, specie in materie riguardanti diritti soggettivi, non può comportare un'attenuazione della garanzia processuale e probatoria (v. Corte Cost. n.190/85 e 146/87).

Al riguardo non posso che rimandare a quanto già osservato (v. Ennio Fortuna, I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie, in Rivista di Diritto Tributario, I, 1039 e segg.) potendo qui solo aggiungere che l'esclusione della prova orale nel processo tributario, già certamente discutibile sotto il pro-

filo costituzionale in linea generale, trova ora ulteriori argomenti di perplessità, dando fondamento all'invito ormai assai diffuso della dottrina al legislatore di una pronta e radicale revisione della norma oppure alla Corte Costituzionale di rimeditare la decisione di rigetto della relativa questione che, con a caso, non aveva mai del tutto convinto, e che oggi conta sempre meno sostenitori.

Tuttavia il punto più discusso e oggettivamente più problematico del sistema risultante dalla dilatazione della competenza delle Commissioni anche a tutti gli altri tributi, diversi da quelli in precedenza indicati dall'art. 2 D.Lvo 546/92, concerne il problema dell'attuale adeguatezza dell'art. 19 il cui testo è purtroppo rimasto immutato.

Come è noto, la disposizione elencava e continua ad elencare tutti gli atti impugnabili, aggiungendo, se ce ne fosse bisogno, che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente, nonchè che ognuno degli atti impugnabili può esserlo solo per vizi propri, a parte quanto specificato nella stessa norma per gli effetti della mancata notifica. Ne deriva, come riconosce tutta la dottrina che se ne è occupata, che l'elencazione deve ritenersi assolutamente tassativa, e quindi incompatibile con ogni tipo di interpretazione analogica.

Non è facile perciò coniugare la tassatività dell'art. 19 con l'impugnabilità di atti propri del procedimento relativo a tributi, prima non previsti tra quelli devoluti alla competenza delle Commissioni, ma oggi possibile e legittimo oggetto di ricorso per effetto del già commentato ampliamento dei limiti delle giurisdizione.

Eppure una conclusione positiva deve necessariamente rinvenirsi nel sistema, altrimenti dovendo concludersi per una sorta di paradossale sciattezza legislativa che avrebbe esteso la competenza giurisdizionale delle Commissioni anche a procedimenti relativi ad altri tributi, sbarrando poi l'accesso al ricorso per l'assenza di una specifica tipologia di atti compatibili con il suo eventuale esercizio.

La dottrina (v. Cantillo, op. cit., 810) propone di superare il problema attraverso un'interpretazione estensiva, compatibile, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche con un'elencazione tassativa.

Il suggerimento appare meritevole di accoglimento, tanto più che l'alternativa sarebbe l'incostituzionalità dell'intero sistema. Occorrerà quindi, nel quadro normativo concernente ogni singolo tributo, rinvenire l'atto tipico e definitivo contro il quale potere esperire il ricorso. Ma va anche ammesso che ogni soluzione non possa che ritenersi provvisoria e discutibile in attesa di un'irrinunciabile e sollecita revisione dell'art. 19 D.Lvo 546/92, che potrà avere luogo o secondo lo schema vigente (e cioè attraverso il completamento di un elenco di carattere ugualmente tassativo) oppure, più opportunamente,

attraverso un'impostazione del tutto diversa dalla norma che tenga conto di possibili chiarificazioni da realizzare attraverso nuovi modelli strutturali o attraverso l'individuazione di diverse tipologie di atti, e che consentano alla giurisprudenza di garantire l'accesso alle Commissioni, senza incertezze, ma anche senza eccessi derivanti da eventuali definizioni troppo generiche.

Non mancano peraltro sempre nel quadro della dilatazione della competenza delle Commissioni, novità anche positive per il contribuente nell'ambito di un procedimento come quello tributario che può, a volte, presentare, infatti, aspetti per lui estremamente vantaggiosi.

Basterà riflettere ai poteri d'ufficio delle Commissioni, assai più ampi di quelli del giudice ordinario, e che quindi possono essere sollecitati anche dall'interessato, alla possibilità offerta dalla disciplina della sospensione dell'atto impugnato, non consentita al giudice civile nell'ambito del procedimento ordinario, alla conciliazione giudiziale ex art. 48 D.Lvo 546/92, al giudizio di ottemperanza, e così via.

Si tratta quindi di una complessa serie di facoltà che si aprono al contribuente, e di cui può valersi per adeguare la propria tutela giurisdizionale alle esigenze concrete della singola situazione.

In altre fattispecie, come si è detto, si deve invece constatare e lamentare una seria carenza di risorse processuali disponibili.

In definitiva si tratta delle conseguenze, praticamente inevitabili, di una svolta fondamentale, come il passaggio da un tipo di processo ad un altro, con la perdita e contemporaneamente l'acquisto della facoltà previste nel nuovo ordinamento, e senza che il venire meno di una facoltà, compensato o meno dall'acquisto o dall'ampliamento di un'altra, possa di per sé comportare un problema rilevante di costituzionalità, in forza del principio, sicuramente valido, e sistematicamente ribadito dalla Corte Costituzionale, della sostanziale insindacabilità della scelta del legislatore in favore dell'una o dell'altra tipologia, purchè in linea di principio e, in generale, rispondente ai dettami di una valida, complessiva garanzia di difesa giurisdizionale estesa e assicurata a tutti gli eventuali interessati..

V – I rapporti tra la giurisdizione tributaria e l'ordinamento comunitario.

Per ordinamento tributario si intende, di solito, il sistema normativo derivante dall'attività di produzione legislativa (in senso ampio) espletata al riguardo delle istituzioni comunitarie europee, in particolare dai trattati istitutivi dell'Unione, dai regolamenti, dalle direttive e delle decisioni della Corte di Giustizia.

Come è noto, l'ordinamento comunitario prevale anche formalmente sul

diritto interno, nel senso che in caso di eventuale contrasto deve riconoscersi che quest'ultimo si applica solo nella parte in cui manca la disciplina dell'altro, che è di origine pattizia, e quindi è destinato per sua natura ad operare nell'ambito di ogni Stato dell'Unione secondo le regole espressamente stabilite dalla Comunità.

Peraltro le norme comunitarie, in particolare regolamenti e direttive, sono, in linea di massima, ripresi e riprodotti anche nel diritto interno attraverso appositi atti di recepimento, talchè, una volta completata la procedura prevista, si può parlare di ordinamento comunitario solo con riferimento alle sue origini, perché autorità e giudici sono tenuti ad osservarlo, esattamente come sono tenuti a fare con riferimento al sistema normativo ordinario interno.

Ne consegue che il principio di prevalenza, a cui ho fatto cenno, del diritto Comunitario rispetto al diritto interno trova modo di esprimersi soprattutto nel periodo successivo all'emanazione e all'entrata in vigore della norma comunitaria (con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Comunità, e dopo il periodo di vacatio) e quindi con la sua introduzione ed efficacia diretta ed immediata anche nel diritto interno, perchè successivamente al formale recepimento nello Stato la sua applicazione non differisce, formalmente, dall'applicazione della stessa normativa nazionale, essendo lo strumento adottato a tale riguardo quello ordinario legislativo o regolamentare. Tanto più che, ex art. 3 Legge 9.3.1989 n. 86, lo Stato (ogni Stato dell'Unione) è impegnato al periodico "*adeguamento dell'ordinamento nazionale all'ordinamento Comunitario*" con implicito ma inequivoco riconoscimento della prevalenza di quest'ultimo¹.

¹ A tale riguardo un discorso, almeno in parte diverso, e certamente molto più complesso e articolato, va fatto per le direttive cui corrispondono nel sistema C.E.C.A. le cosiddette raccomandazioni. Le une e le altre incidono in larga misura, ma in modo diverso, negli ordinamenti interni degli Stati membri, nel senso che, in linea di massima, come gli altri atti comunitari impongono ai predetti, ma esclusivamente ai predetti, la conforme creazione di un nuovo ed adeguato diritto interno o nazionale ovvero la modifica o l'abnegazione di determinate disposizioni legislative e amministrative. Di conseguenza, ad esclusione di raccomandazioni specifiche rivolte direttamente ed esplicitamente ad una determinata impresa della Comunità, in quanto esclusivamente dirette e destinate soltanto agli Stati membri, direttive e raccomandazioni non sono idonee a conferire ai cittadini comunitari diritti soggettivi precisi né ad imporre agli stessi particolari obblighi suscettibili di immediato adempimento in favore del titolare della pretesa (cosiddetta efficacia verticale, ma non anche orizzontale della direttiva).

Ma a contestare ogni pratica elusiva dell'obbligo di ottemperanza, e quindi di attuazione da parte degli Stati membri (un tempo piuttosto diffusa), da tempo la Corte di Giustizia ha sottolineato che se "i regolamenti, in forza dell'art. 189 sono direttamente applicabili, e quindi idonei per loro natura a produrre effetti immediati nell'ordinamento interno o nazionale (prevalendo anche, se del caso, su questo), da ciò non è possibile inferire che le altre categorie di atti contemplate nella stessa disposizione non possano mai produrre effetti analoghi. In parti-

Attualmente la procedura in vigore si basa sull'approvazione della legge comunitaria anche mediante:

a) disposizioni modificative o abrogative di norme vigenti in contrasto con gli obblighi indicati all'art. 1, comma 1 (cioè con gli obblighi comunitari);

b) disposizioni occorrenti per dare attuazione o assicurare l'applicazione agli atti del Consiglio e della Commissione della Comunità Europea, anche mediante conferimento al governo di deleghe legislative;

c) autorizzazione al governo ad attuare in via regolamentare le direttive e le raccomandazioni (comunitarie) – (v. art. 3 Legge 86/89).

In definitiva, attuato il recepimento, ogni contrasto dovrebbe scomparire, perché il diritto interno dovrebbe risultare omogeneo e del tutto adeguato nonché sottoposto anche formalmente all'ordinamento comunitario.

colare, nei casi in cui le Istituzioni Comunitarie, abbiano, mediante direttiva, imposto agli Stati membri di adottare un determinato comportamento, la portata dell'atto sarebbe assai ristretta e modesta se i singoli cittadini non potessero far valere in giudizio la sua efficacia, e se i giudici nazionali (e per ciò che rileva qui, le Commissioni Tributarie) non potessero prenderlo in considerazione come norma di diritto comunitario, con la valenza e l'efficacia relative.

Va quindi esaminato e deciso, caso per caso, se la natura, lo spirito e la lettera della disposizione consentano di riconoscerle efficacia immediata nei rapporti tra cittadini e Stati membri (v. sent. 4.12.1974 in causa 41/74, su domanda pregiudiziale della Changery Division of the High Court of Justice, Van Duyn contro Home Office). Sulla medesima linea si è poi consolidato un orientamento giurisprudenziale per il quale anche i singoli cittadini possono far valere direttamente le disposizioni di una direttiva o di una raccomandazione CECA, allorché sia invano scaduto il termine di trasposizione fissato dall'istituzione Comunitaria e il loro contenuto sia comunque chiaro e univoco e praticamente suscettibile di applicazione immediata, in modo che alle autorità dello Stato membro non rimanga alcun margine discrezionale di valutazione e quindi di attuazione (v. sent. 6.5.1980, in causa 102/79 Commissione C.E. contro Belgio). Nella stessa pronuncia la Corte ha però precisato che i diritti che scaturiscono da una direttiva, ancorché incondizionata, esecutiva e sufficientemente precisa, a cui lo Stato membro non abbia dato attuazione, eludendone l'efficacia, possono essere fatti valere davanti al giudice nazionale solo contro lo Stato eventualmente inadempiente, ma non anche contro i privati, nei confronti dei quali, sempre ai sensi del ricordato art. 189 del trattato, le direttive non possono creare obblighi (sent. 26.2.1986, in causa Marshall contro Southampton).

In questi stessi appena precisati confini il contribuente può evidentemente far valere i suoi diritti tributari anche davanti alle Commissioni, e vale forse la pena di precisare che proprio per le caratteristiche peculiari del processo tributario, a struttura esclusivamente impugnatoria, e spesso instaurato contro uffici fiscali dello Stato, la posizione del contribuente si rivela meglio tutelabile e certamente meglio "giustiziabile" in campo fiscale che in altri settori, dove i limiti di efficacia delle direttive (e delle raccomandazioni) si rivelano più pronunciati e vincolanti per la loro intrinseca inidoneità a costruire diritti soggettivi nei confronti di altri cittadini privati, a differenza della situazione che si verifica nei rapporti con gli Stati membri.

Questo tuttavia deve prevalere anche prima, e continua a prevalere dopo, se l'attuazione non è di fatto avvenuta, ovvero rimangono lacune non adeguatamente colmate.

Sotto il profilo degli obblighi comunitari il giudice tributario non si atteggiava diversamente da qualunque altro giudice della Repubblica, essendo tenuto alla scrupolosa osservanza delle disposizioni europee e ad assicurare la specifica prevalenza dell'ordinamento Comunitario su quello interno, attraverso, se necessario, la disapplicazione della norma nazionale giudicata eventualmente in contrasto con quella Comunitaria.

Peraltro nel diritto Comunitario non mancano norme di rilevante interesse tributario sostanziale e processuale di cui occorre fare un breve cenno per illustrare la posizione attuale del giudice tributario.

Come è ben noto, il fondamento del trattato di Roma consiste soprattutto nella creazione di un mercato di libera circolazione delle merci, delle persone, dei capitali e dei servizi (le cosiddette quattro libertà).

E' incontestabile che la presenza di eventuali disposizioni doganali o fiscali, inerenti all'imposizione diretta o indiretta, che colpiscano solo merci, servizi, persone o capitali di altri membri della Comunità, in funzione esclusiva della diversa provenienza o cittadinanza, confligga gravemente con o spirito e con la specifica normativa comunitaria.

Non a caso l'attuale art. 90 del Trattato di Roma prevede che nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.

Si tratta, come è evidente, di disposizioni di portata generale ma invocabili dall'interessato davanti a qualunque giurisdizione interna, e quindi anche davanti alla giurisdizione tributaria, la quale, come ogni altro giudice, è tenuta ad osservarle e ad assicurarne l'attuazione anche a discapito delle norme di diritto interno eventualmente in contrasto. Come si è avvertito, il contrasto non dovrebbe sussistere dopo l'adeguamento, ma certamente il giudice, anche tributario, è abilitato e obbligato a rilevarlo prima dell'adeguamento, e anche dopo se, di fatto, questo non è stato completato ovvero è lacunoso per qualunque ragione.

In tali situazioni la pronuncia del giudice si compendia nella disapplicazione della norma interna e nell'applicazione di quella Comunitaria.

Un ruolo decisivo, anche se di supporto, almeno teoricamente, in questo ambito può essere svolto dalla Corte di Giustizia Europea. Tale organo assicura l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni Comunitarie, e ne garantisce l'uniforme valore anche nell'ambito degli ordinamenti nazionali.

Tale funzione interpretativa si svolge in via principale a richiesta dei governi degli Stati membri, che possono rivolgersi direttamente alla Corte quando ritengono “che un altro Stato membro ha mancato ad uno degli obblighi” previsti dal Trattato istitutivo. Inoltre, ed è la funzione che qui interessa, la Corte può esprimersi direttamente su controversie che coinvolgono gli interessi di cittadini e di imprese nel quadro di un giudizio in corso davanti a giurisdizioni di primo o secondo grado o di livello apicale, e per quanto qui rileva, ovviamente, anche davanti alla giurisdizione tributaria delle Commissioni Provinciale e Regionale.

Al riguardo l'art. 234 del Trattato C.E. dispone che “quando una questione del genere è sollevata dinanzi a una giurisdizione di uno Stato membro, questa può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla questione”.

E' importante distinguere che secondo la stessa disposizione, se la questione è sollevata davanti ad una giurisdizione di vertice (attualmente, in Italia, la Cassazione), questa è tenuta (non soltanto “può”) a rivolgersi alla Corte.

Si configura così una sorta di funzione consultiva della Corte, di supporto e di aiuto alle giurisdizioni nazionali, ma non si tratta di semplici opinioni o di pareri liberamente valutabili, ma di vere e proprie sentenze interpretative delle disposizioni comunitarie, certamente vincolanti per il giudice nazionale, sempre che la decisione si ponga come un passaggio logico obbligato per pervenire alla pronuncia.

Per tale via, come si è giustamente sottolineato, il Diritto Comunitario trova concreta, specifica e diretta attuazione anche nei rapporti giuridici intrattenuti dai soggetti degli ordinamenti nazionali.. E va detto per completezza che la pronuncia della Corte impone al giudice nazionale di esprimere il suo giudizio in conformità al Diritto Comunitario, non solo in caso di dovuta disapplicazione della norma interna per contrasto con quella Comunitaria, ma anche laddove si tratti di interpretare norme patrizie tra Stati membri e Paesi terzi eventualmente confliggenti con l'ordinamento europeo.

E ciò a riprova del carattere cogente e vincolante del diritto comunitario anche nei confronti dei terzi, quando, beninteso, l'eventuale violazione dipenda dal comportamento dello Stato membro.

Va peraltro precisato che, così come si è esposto, solo la giurisdizione apicale o di vertice è strettamente obbligata, in caso di interpretazione controversa, a rivolgersi alla Corte di Giustizia, evidentemente per l'irreparabilità del suo eventuale errore, mentre le altre possono applicare direttamente il diritto Comunitario oppure rifiutarsi di richiedere l'intervento della Corte per ritenuta assenza del segnalato contrasto tra le due normative.

Inutile aggiungere che oggi, con l'estensione massima che ha assunto la giurisdizione tributaria, le occasioni per applicare direttamente o indirettamente, sollecitando o meno l'intervento della Corte, le norme di diritto Comunitario, diventeranno sempre più frequenti.

Sotto il profilo formale cade qui opportuno ricordare che secondo una nota pronuncia della Corte di Giustizia (21.3.1999, cause riunite C. 28-29/98) il giudice nazionale ha l'onere di porre la Corte stessa nelle condizioni di conoscere e di apprezzare compiutamente tutti gli aspetti rilevanti della questione, tanto più che la necessità di giungere all'interpretazione del diritto Comunitario che sia utile al giudice nazionale esige che quest'ultimo "definisca il quadro fattuale e regolamentare nel quale si inseriscono le questioni che pone o almeno illustri le ipotesi di fatto sulle quali le questioni sono fondate"

Non a caso, nella fattispecie decisa, e di cui alla massima sopra riportata, la Corte ha rinviato al giudice nazionale la domanda di pronuncia pregiudiziale per l'inadeguata esposizione dei fatti, per l'incompleta e contraddittoria informazione complessiva che non permetteva una chiara comprensione delle questioni sottoposte al suo giudizio, e per la mancata indicazione delle ragioni di fatto e di diritto poste a base del rinvio.

Di conseguenza sarà sempre opportuno che la Commissione Tributaria prima di pronunciarsi per il rinvio alla Corte, valuti attentamente se il fascicolo-dossier contenga tutte le informazioni indispensabili per un appropriato giudizio, senza escludere il ricorso all'art.7 D.Lvo 546/92 ai fini di un'esauriente indagine che consenta alla stessa Commissione di completare un'esposizione adeguata e il più possibile precisa delle questioni di fatto e di diritto da sottoporre all'esame del giudice europeo. Tanto più che in assenza di una legislazione di livello comunitario che regolamenti gli aspetti probatori del rinvio, qualsiasi tipo di prova riconosciuto nelle legislazioni nazionali risulta tecnicamente ammissibile anche davanti alla Corte di Giustizia ed è quindi utilizzabile pienamente ai fini del suo giudizio.

VI – *Il diritto transitorio*

La riforma ha del tutto ignorato il diritto transitorio.

Ma si tratta di problemi di agevole soluzione. Trova infatti applicazione l'art. 5 del codice di rito secondo il quale ai fini della competenza e della giurisdizione rileva lo stato di fatto e di diritto esistente al momento della domanda, mentre le successive, eventuali modificazioni, sia sul piano fattuale che giuridico, non possono comportare mutamenti della giurisdizione.

Di conseguenza le controversie già introdotte davanti al giudice ordinario al 01.01.2002 continuano ad essere istruite e decise da lui, secondo il prin-

cipio della cosiddetta “*perpetuatio*”, mentre i ricorsi vanno promossi davanti alle Commissioni a decorrere dalla data indicata.

Se, però, per errore, le controversie risultano incardinate davanti alla Commissioni prima della data ricordata, non possono essere trasmesse al giudice ordinario o respinte per difetto di giurisdizione trovando qui applicazione il principio per cui l’originario difetto di giurisdizione non può più essere denunciato e rilevato, se il giudice adito risulta poi legittimamente investito della domanda in forza di una norma successiva o sopravvenuta.