

**CODICE DEL  
PROCESSO  
TRIBUTARIO**

Diritto e pratica

a cura di  
**Victor Uckmar**  
**Francesco Tundo**

rediti d'imposta esposti dal  
ufficio tributario<sup>5</sup>.  
eria del contendere, l'art.  
*a anticipate, salvo diverse*

giurisprudenza di merito,  
nento operato dall'Ufficio  
evitare a quest'ultimo un  
cioè dalla emanazione di  
cessazione della materia  
nministrazione della ille-  
socombenza dell'Ufficio  
dell'Amministrazione<sup>6</sup>.  
*abrogans*, ad una palese  
sostanziale la fedeltà al  
el Giudice alla legge.  
che, dichiarando la inco-  
nazzato via le suggestive  
ci di merito ed ha invece  
anziale nell'unico modo  
norma in contrasto con  
art. 3 Cost.

azione offerta dalla Corte  
violazione del principio  
na, più correttamente, la  
n principio, quello della  
sistema processuale nel  
o dallo stesso legislatore

conseguente dichiarazio-  
del giudice di procedere,  
. Così come restano fuori  
nelle pendenze tributarie  
inanzi di remissione ed i  
a Consulta se ed in quan-

## Capitolo 52

### **PREGIUDIZIALITA' COSTITUZIONALE E COMUNITARIA**

di Andrea Quattrocchi

<sup>5</sup>; nello stesso senso, Comm.  
io Emilia, sent. del 4 febbraio

del 4 ottobre 2006, n. 21380;  
del 25 maggio 2006, n. 86.

**PREGIUDIZIALITA' COSTITUZIONALE E COMUNITARIA NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

**SOMMARIO:** 1. Premessa. – 2. Carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie come presupposto dell'eccezione d'incostituzionalità – 3. Presupposti: rilevanza e non manifesta infondatezza. 4. Rimessione della questione alla Corte Costituzionale e sospensione del giudizio *a quo*. – 5. Il giudizio innanzi la Corte Costituzionale. – 6. La pregiudizialità comunitaria. – 7. Caratteri del rinvio. Corte costituzionale, Corte di giustizia e "doppia pregiudizialità". – 8. Modalità ed effetti processuali del rinvio alla Corte di giustizia. – 9. Il giudizio dinnanzi alla Corte di giustizia. – 10. Effetti delle sentenze emesse a seguito di rinvio pregiudiziale.

**1. Premessa**

Nel corso del processo tributario può sorgere l'esigenza di verificare se una disposizione, la cui applicazione appaia necessaria per la risoluzione della controversia, sia o meno conforme al dettato costituzionale ovvero contrasti con l'ordinamento comunitario, a tal fine richiedendo una pronuncia pregiudiziale della Corte Costituzionale o della Corte di Giustizia.

Se, in generale, l'effettività della tutela giurisdizionale<sup>1</sup> richiede anzitutto, ma non solo, l'applicazione al caso concreto della legge corretta, oltre che una sua altrettanto corretta interpretazione, qualora sia necessario adire la Corte Costituzionale o la Corte di Giustizia si pongono in essere dei rimedi che si muovono in una dimensione esterna al processo in corso, pur non concretandosi in soluzioni aventi carattere di gravame. Tale esternalità si connota per il coinvolgimento di un'autorità giurisdizionale diversa e sovraordinata al giudice *a quo*, adita non direttamente dalle parti ma coinvolta attraverso l'intervento di quest'ultimo, il quale prenda atto della necessità di un supporto *latu sensu* interpretativo per poter giungere alla definizione della controversia pendente.

Prescindendo, per quel che interessa in questa sede, dalle questioni di merito sottese di volta in volta all'intervento delle due suddette autorità giurisdizionali, si pone il problema di stabilire quali siano, in concreto, le modalità attraverso cui le questioni si rendono meritevoli di rimessione, i risvolti processuali connessi, le procedure da attuare per la relativa risoluzione, nonché quali effetti producano, sul giudizio tributario in corso, l'ordinanza con cui è devoluta, all'autorità competente, la questione rilevante, nonché la pronuncia con cui è definita la questione pregiudiziale.

Nel prosieguo della presente trattazione saranno pertanto approfonditi tali aspetti, segnalandone i profili di maggiore interesse e gli eventuali dubbi interpretativi.

<sup>1</sup> I contributi sull'effettività della tutela giurisdizionale sono innumerevoli e riguardano le singole branche del diritto. Nella materia tributaria si registra, negli ultimi anni, un crescente interesse da parte della dottrina più autorevole. Si veda TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass.trib.*, 2006, 11; DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*, in *Riv.giur.trib.*, 2005, 154; RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass.trib.*, 2004, 11; GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass.trib.*, 2003, 13; MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir.prat.trib.*, 2001, I, 793; DE MITA E., *Processo tributario e carta costituzionale. Il nuovo processo tributario garantisce l'effettività della tutela*, in *Il nuovo processo tributario*, MISCALI M. (a cura di), Milano, 1996, 35. Per una visione non limitata alla dimensione italiana cfr. GONZALES GARCIA E., *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in *Tratt.dir.trib.*, AMATUCCI A. (diretto da), Padova, 1994, 257 (spec. 265).

## 2. Carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie come presupposto dell'eccezione d'incostituzionalità

All'interno del D.Lgs. n. 546 del 1992 non si riscontrano norme specifiche con riguardo alla possibilità che le parti, nel corso del procedimento, possano sollevare questioni di legittimità costituzionale relative a leggi o ad atti aventi forza di legge in materia tributaria<sup>2</sup>.

In proposito, analogamente a quanto accade per i giudizi pendenti di fronte all'autorità giurisdizionale ordinaria, devono essere richiamate le disposizioni di cui alla Legge 11 marzo 1953, n. 87, ed in particolare l'art. 23, che disciplina le modalità attraverso cui si snoda la sottoposizione della questione incidentale alla Consulta.

La prima condizione che la summentovata norma pone affinché una questione di legittimità costituzionale possa essere sottoposta al vaglio della Corte nell'interesse di un singolo contribuente, è che la censura d'illegittimità sia sollevata di fronte ad un'autorità giurisdizionale. Pertanto, proprio partendo dal dato normativo, giova stabilire preliminarmente ed in breve, se la Commissione tributaria soddisfi questo requisito, rientrando nella previsione del primo comma del suddetto art. 23.

In passato si era dubitato che le Commissioni tributarie, comprese quelle comunali per i tributi locali, svolgessero effettivamente un'attività qualificabile come giurisdizionale.

E' stata la stessa Corte Costituzionale a mutare orientamento nel corso dei decenni.

Inizialmente la Consulta aveva affermato la giurisdizionalità come dato incontrovertibile<sup>3</sup>, essendo stato, tale carattere, riconosciuto pacificamente anche dalla dottrina<sup>4</sup>.

Successivamente, invece, era giunta a concludere che le commissioni possedessero una forte connotazione amministrativa<sup>5</sup>, argomentando in relazione alla loro composizione, alle

<sup>2</sup> Sul tema della eccezione di incostituzionalità nel processo tributario non disponiamo di una vasta bibliografia. Il contributo più recente è di PACE A., *L'incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*, in *Rass.trib.*, 2007, 25, dedicato a norme tributarie specifiche. Si segnala anche RANDAZZO B., *Le commissioni tributarie quali giudici a quibus, L'instaurazione del giudizio di costituzionalità delle leggi ed il contraddittorio su questioni sorte nel processo tributario*, in *Il contraddittorio nel giudizio sulle leggi*, Atti del seminario di Milano del 16-17 maggio 1997, ANGIOLINI V. (a cura di), Torino, 1997, 544.

<sup>3</sup> Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur.Cost.*, 1957, 287; *Id.*, 11 marzo 1957, n. 41, in *Dir.prat.trib.*, 1957, II, 235; *Id.*, 11 marzo 1957, n. 42, in *Giur.cost.*, 1957, n. 516; *Id.*, 30 dicembre 1958, n. 81; *Id.*, 13 luglio 1963, n. 132, in *Dir.prat.trib.*, 1963, II, 447.

<sup>4</sup> Cfr. GIANNINI M.S., *La giustizia amministrativa*, Roma, 1963.

<sup>5</sup> Cfr. Corte costituzionale, 29 gennaio 1969, n. 6, in *Dir.prat.trib.*, 1969, II, 90, con nota di MAGNANI C., *Brevi osservazioni sulla dichiarata natura amministrativa delle commissioni tributarie*. In tale occasione la Consulta aveva osservato che alla frequente qualificazione delle Commissioni come organi comunali non potesse essere riconosciuta una incidenza risolutiva sulla definizione delle loro funzioni. La Corte aveva già avuto modo di rilevare (cfr. Corte Cost., 11 luglio 1961, n. 42) che anche se le commissioni avessero potuto essere qualificate come aventi natura giurisdizionale, le due cose non sarebbero state inconciliabili. La Corte sottolineava poi come ciò non escludesse che alcuni elementi attinenti al modo di composizione delle Commissioni, alla sua organizzazione ed alla mancanza di previsione di incompatibilità con carichi ed uffici dell'amministrazione interessata dovessero essere presi in considerazione come seri ed univoci indizi della natura amministrativa delle competenze in esame, tanto più che ad essi corrispondevano concorrenti argomenti desumibili dai poteri conferiti alle Commissioni, dalle modalità del loro funzionamento e dalle conseguenze che l'ordinamento collegava ai casi di disfunzione. In quest'ambito apparivano particolarmente significativi almeno tre punti. Anzitutto, in sede di esame del ricorso proposto dal contribuente, la Commissione (art. 280 del T.U.) avrebbe avuto il potere di aumentare d'ufficio la base imponibile accertata; in tal caso si sarebbe chiuso il procedimento instaurato dal ricorso del contribuente, e quest'ultimo avrebbe dovuto nuovamente adire la stessa Commissione contro il nuovo accertamento. Questa disciplina, mentre contrastava con regole che nel nostro ordinamento erano e sono comuni a tutte le giurisdizioni (principio della domanda, principio della impossibilità per i giudici di tornare sui propri pronunciati salvo nei casi in cui viene ammessa la revocazione), appariva connaturata alla funzione amministrativa. In secondo luogo la Commissione o le sottocommissioni avrebbero deciso validamente con la presenza di almeno metà dei componenti (art. 279 del T.U.), secondo una regola che è propria dei

procedure applicabili, alle funzioni, nonché agli atti emessi dalle medesime, e suscitando il dissenso della dottrina più autorevole<sup>6</sup>.

Con la riforma del processo tributario di cui al D.p.r. n. 636 del 1972<sup>7</sup>, tale ultimo orientamento, del tutto minoritario in precedenza, viene definitivamente abbandonato seppur non in ragione di una espressa previsione normativa o per un orientamento non più reversibile della giurisprudenza, quanto piuttosto traendo spunto dall'art. 29, terzo comma del *corpus* normativo di riforma che consentiva, seppur indirettamente, il ricorso per Cassazione avverso le decisioni della Commissione tributaria centrale<sup>8</sup>.

Il Legislatore della riforma attuata ad opera dei Decreti Lgs., 31 dicembre 1992, n. 545-546, intitolata "Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria" sancisce anche normativamente tale carattere, pur con alcune marginali riserve, dovute alla qualificazione professionale dei giudici<sup>9</sup>.

La digressione sulla natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, tema che meriterebbe uno spazio ben più ampio rispetto a quello qui riservato e che in effetti ha interessato non solo i tributaristi ma anche la dottrina costituzionalistica, è strumentale a concluderne che nel quadro normativo attuale è pacifica la possibilità di sollevare, di fronte alle medesime, questioni incidentali di legittimità costituzionale.

### 3. Presupposti: rilevanza e non manifesta infondatezza

La questione di illegittimità costituzionale, oltre che dalle parti, può essere sollevata d'ufficio dal giudice<sup>10</sup>, anche qualora le stesse non propongano apposita istanza. In entrambi i casi è necessario che venga accertata la sussistenza di due presupposti per la proponibilità della relativa questione, la rilevanza e la non manifesta infondatezza, ai sensi del combinato disposto dall'art. 1 della l. cost. 9 febbraio 1948, n. 1 e art. 23, secondo comma della l. n. 87 del 1953.

In ragione del carattere incidentale del giudizio di legittimità costituzionale, il giudice *a quo* deve in primo luogo verificare che la controversia che lo occupa non possa essere definita indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale (c.d. rilevanza),

collegi amministrativi e che non trova riscontro nei principi vigenti per gli organi sicuramente giurisdizionali. Da ultimo, il potere di scioglimento della Commissione e di nomina di un commissario, attribuito al Prefetto dall'art. 291 del T.U., era certamente incompatibile con la pretesa natura giurisdizionale dell'organo e delle sue funzioni, corrispondendo piuttosto al potere di controllo sostitutivo avente per destinatari gli organi amministrativi, e per oggetto le attività amministrative. Sulla base di tutte queste argomentazioni risultava che le norme positive concorressero a convalidare la qualifica amministrativa di tali "organi".

<sup>6</sup> Che quest'ultima non condividesse l'impostazione della Corte si ricava indirettamente dalle modalità con cui venivano indicate tali commissioni nei contributi pubblicati sulle riviste giuridiche. Ne costituisce esempio ALLORIO E., *Sulla rappresentanza e sulla difesa del contribuente avanti le commissioni giurisdizionali tributarie*, in *Dir.prat.trib.*, 1969, II, 102.

<sup>7</sup> Cfr. TESAURO F., *La natura del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll.trib.*, 1982, 5; MARONGIU G., *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur.comm.*, 1975, 422; ROSAPANE V., *La natura giurisdizionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Comm.trib.cent.*, 1974, 974.

<sup>8</sup> Cfr., in tal senso, MAGNANI C., *Le Commissioni tributarie*, in *Tratt.dir.trib.*, AMATUCCI A. (a cura di), Padova, 1994, III, 319. Tra gli spunti più autorevoli negli ultimi anni di vigenza del decreto n. 636 del 1972 v. CONSOLO C., *Ancora sugli effetti nel tempo delle sentenze costituzionali: il caso della sentenza n. 50 del 1989. Una incoerenza della corte nella vicenda perenne della natura giurisdizionale delle commissioni tributarie ed un'occasione sbagliata per sperimentazioni sull'art. 136 cost.*, in *Giur.it.*, 1989, 353.

<sup>9</sup> Cfr., ancora, MAGNANI C., *Le Commissioni tributarie*, cit., 336. Si veda anche GAFFURI G., *Diritto tributario*, Padova, 2006, 202.

<sup>10</sup> Sull'inesistenza di un divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di sollevare la questione di legittimità costituzionale di una norma di agevolazione cfr. PACE A., *L'incidente di costituzionalità ...*, cit., 32.

vale a dire che la disposizione della cui costituzionalità si dubita dovrà essere applicata nel giudizio *a quo* e che quindi esso non potrà concludersi se non dopo la risoluzione della questione. E' da precisare che può trattarsi di una norma<sup>11</sup> da applicarsi al merito della controversia, così come di una norma di procedura della quale comunque dovrà essere fatta applicazione nel giudizio *a quo*.

Ne consegue che a fronte di una disposizione palesemente incostituzionale che non sia tuttavia rilevante per la definizione del giudizio principale, il giudice adito non potrà rimettere la questione alla Corte costituzionale, e qualora ciò avvenga comunque, quest'ultima potrà dichiarare la questione inammissibile per difetto di rilevanza.

In seconda battuta, il giudice *a quo* dovrà accertare che la questione non sia manifestamente infondata, valutandone la serietà e non pretestuosità. Il giudice non potrà certo sostituirsi alla Corte costituzionale nel valutare la fondatezza od infondatezza della questione di costituzionalità, dovendosi di contro limitare ad un giudizio di *non manifesta infondatezza*. Pertanto, ove la questione gli appaia palesemente e manifestamente infondata egli provvederà a respingere la richiesta della parte; viceversa, se non la ritenga manifestamente infondata, anche solo per il fatto d'esservi una remota possibilità di incostituzionalità della disposizione contestata, o egli abbia anche solo un dubbio in ordine alla legittimità di quella disposizione, sarà tenuto a rimettere la questione alla Corte costituzionale.

Analogamente, dovrà provvedere alla rimessione qualora rilevi profili di indubbia fondatezza, non potendo ovviamente esercitare in nessun caso, in sede di merito, un potere che il nostro ordinamento riserva alla Corte Costituzionale.

Qualora il giudice *a quo* ritenga la questione irrilevante o manifestamente infondata, provvede a emettere un'ordinanza adeguatamente motivata ai sensi dell'art. 24 della legge n. 87 del 1953, spiegandone le ragioni.

Rilevata, viceversa, la sussistenza dei due presupposti per la rimessione, la Commissione è tenuta a emettere un'ordinanza con la quale sospende il giudizio in corso e trasmette gli atti alla Corte costituzionale. Dell'ordinanza è data lettura nel pubblico dibattimento, potendo in alternativa essere notificata alle parti, al Presidente del Consiglio dei ministri ed al Presidente della Giunta regionale se si tratta di legge regionale; essa verrà infine pubblicata a cura del Presidente della Corte costituzionale sulla Gazzetta Ufficiale ed eventualmente sul Bollettino Ufficiale delle Regioni interessate.

Nell'ordinanza che rimette gli atti alla Corte devono essere "riferiti i termini ed i motivi della istanza con cui fu sollevata la questione", ai sensi dell'art. 23 secondo comma, della legge n. 87 del 1953, precisando gli elementi che definiscono il *thema decidendum* che il giudice propone alla Corte. L'ordinanza conterrà le disposizioni di legge (od atto equiparato) della cui legittimità si dubita e le disposizioni costituzionali che si assumono essere state violate.

Un sistema di rimessione così congegnato attribuisce al giudice una funzione selettiva<sup>12</sup>, anche allo scopo di evitare la proliferazione delle questioni.

<sup>11</sup> Per quanto concerne i regolamenti o gli atti amministrativi generali, quali i decreti ministeriali che intergono un precetto legislativo o gli atti deliberativi degli enti locali, il giudice possiede, ai sensi dell'art. 7, comma 5 del D.Lgs. n. 546 del 1992, un potere di disapplicazione nell'ipotesi in cui ritenga di riscontrare profili di illegittimità. Secondo quanto sostenuto in dottrina (cfr. GAFFURI G., *Diritto tributario*, cit., 237), in questo caso siamo in presenza "di una salutare estensione al giudice speciale tributario di un potere prima gelosamente riservato all'autorità giudiziaria ordinaria, in virtù dell'art. 5, allegato E alla legge 28.3.1865, n. 2248. La disapplicazione dell'atto generale consente al giudice di ritenere consequenzialmente illegittimo il singolo provvedimento che si fonda su quell'atto". In tema cfr. anche MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass.trib.*, 2003, 133.

<sup>12</sup> A tal proposito i commentatori segnalano le difficoltà che tale funzione comporta per i giudici tributari, non essendo costoro magistrati di carriera (cfr. PERRUCCI U., *Vademecum costituzionale per giudici tributari*, in *Boll. trib.*, 2004, 1291).

Sotto questo profilo, la prima attività che il giudice dovrebbe porre in essere è senza dubbio quella di un attento controllo sulla norma e sulla sua attuale vigenza, posto che lo *jus superveniens* potrebbe richiedere una nuova valutazione, da parte sua, sulla rilevanza della disposizione, comportando la restituzione degli atti al giudice remittente da parte della Consulta<sup>13</sup>.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale dimostra che non mancano ipotesi nelle quali la commissione abbia ommesso di indicare il parametro costituzionale assunto come violato, censurando una norma diversa<sup>14</sup> da quella effettivamente rilevante ai fini della decisione della controversia pendente di fronte al giudice *a quo*.

Occorre altresì considerare che l'impossibilità della Consulta di pronunciarsi sul merito di una controversia non esime, come abbiamo già detto, da una corretta descrizione della fattispecie e da una motivazione sottesa alla rimessione che non solo deve risultare adeguata<sup>15</sup>, ma anche priva di contraddizioni<sup>16</sup>.

Non appare di secondo momento la considerazione per la quale l'indicazione delle norme della cui legittimità si dubita<sup>17</sup> deve essere accompagnata da una interpretazione delle medesime quale si trae dal diritto vivente; sotto questo profilo, la regola è quella della valorizzazione della giurisprudenza, specie della Suprema Corte, nella misura in cui essa, estendendo la portata di talune norme, può colmare gli spazi di irragionevolezza che talvolta affliggono i provvedimenti legislativi. In tal modo, non è necessario sollevare una questione di illegittimità

<sup>13</sup> E' quanto verificatosi in relazione alla Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (art. 47 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507). La Corte (cfr. Corte Cost., ord. 2 aprile 1999, n. 120, in *Boll.trib.*, 1999, 842), a seguito del sopravvenire del disposto contenuto nell'art. 31, comma 27, della l. 23 dicembre 1998, n. 448, che ha consentito agli enti impositori di disporre, anche con effetto retroattivo, la definizione agevolata dei rapporti non conclusi relativi alla tassa, in estensione della facoltà già prevista dall'art. 17, comma 63, della l. 15 maggio 1997, n. 127, ha disposto la restituzione, ai giudici rimettenti, degli atti riguardanti la questione di legittimità costituzionale del suddetto art. 47 del D.Lgs. n. 507 del 1993 in tema di applicazione della Tosap alle occupazioni del soprassuolo e del sottosuolo, per la valutazione della eventuale perdurante rilevanza di tale questione.

<sup>14</sup> E' quanto si registra in Corte Cost., 16 maggio 1997, n. 137, in *Boll.trib.*, 1997, 1050. Nella fattispecie si dubitava della legittimità costituzionale dell'art. 9, terzo comma, lett. b) del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 637 (Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni), nella parte in cui prevedeva l'assoggettabilità ad imposta delle somme ricavate dalla vendita di immobili effettuata dal *de cuius* nei sei mesi antecedenti il decesso, nel caso in cui le stesse fossero state reinvestite nell'acquisto di Bot. Si legge testualmente "A parere del giudice a quo, che nel dispositivo dell'ordinanza di rimessione non ha indicato alcun parametro costituzionale, la disposizione impugnata si porrebbe in contrasto, come si ricava dalla motivazione, con l'art. 3 della Costituzione, in quanto l'assoggettamento ad imposta di somme reinvestite in titoli di Stato determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento, avendo il legislatore all'origine escluso l'imposizione tributaria". (enfasi aggiunte). Analogamente è stata disattesa una questione relativa all'utilizzo di fatture fittizie, in quanto atto soltanto prodromico alla realizzazione del reato previsto dalla norma (cfr. Corte Cost., 15 marzo 2002, n. 49, in *Boll.trib.*, 2002, 874). Altre ipotesi di manifesta inammissibilità per carente indicazione del parametro si individuano in Corte Cost., 28 novembre 2002, ord. n. 499, in *Boll.trib.*, 2003, 149; *Id.*, 3 luglio 1996, ord. n. 229, in *Boll.trib.*, 1996, 1634.

<sup>15</sup> Talora si riscontrano carenze, proprio nella parte motiva, che impediscono alla Corte di pronunciarsi (cfr. Corte Cost., 9 marzo 2004, ord. n. 89, in *Boll.trib.*, 2004, 795, in cui si legge che "il giudice rimettente afferma in modo del tutto apodittico la rilevanza della questione nel giudizio *a quo*").

<sup>16</sup> Cfr. Corte Cost., 24 giugno 2004, ord. n. 188, in *Boll.trib.*, 2004, 1352, in cui la Consulta rileva che le ordinanze risultano motivate in modo contraddittorio, dal momento che il giudice *a quo*, mentre da un lato sollevava questione di legittimità costituzionale dell'intero testo dell'art. 86 del D.p.r. n. 602 del 1973, dall'altro affermava che, in mancanza del decreto ministeriale previsto dall'ultimo comma della disposizione censurata, il fermo dei veicoli *de quibus* avrebbe dovuto ritenersi "illegittimo e illecito", con ciò mostrando in modo inequivoco di ritenere irrilevante la decisione della Corte. Nello stesso senso Corte Cost., 24 giugno 2004, ord. n. 189, in *Boll.trib.*, 2004, 1354.

<sup>17</sup> Corte Cost. 21 maggio 2001, n. 156, in *Boll.trib.*, 2001, 873 ha escluso, in relazione alla pretesa incostituzionalità dell'Irap, che possa essere rimessa alla Corte, la questione di illegittimità di un intero corpus normativo, nella fattispecie costituito dal D.Lgs., 15 dicembre 1997, n. 446.

costituzionale ove tale eccezione sia diretta al raggiungimento di un risultato che già trova vigenza nel diritto vivente<sup>18</sup>. Questa regola è destinata a valere, sia ove in giurisprudenza si riscontri un orientamento consolidato, sia qualora sussistano più indirizzi; in tale ultimo caso ricorre l'obbligo<sup>19</sup> del giudice di valutare se vi siano spazi per ritenere che una delle opinioni espresse in giurisprudenza sia meritevole più delle altre di essere considerata conforme al dettato costituzionale, al fine di salvaguardare la legittimità della disposizione di cui trattasi.

Vi sono tuttavia casi nei quali la diversità di talune discipline, censurabile, quantomeno in linea di principio, per violazione del principio di uguaglianza, è giustificata, sottraendosi pertanto ad illegittimità, ora dalla specialità della materia tributaria<sup>20</sup>, ora dalla discrezionalità<sup>21</sup> di cui sarebbe titolare il legislatore, ora dal carattere transitorio e straordinario di alcuni tributi<sup>22</sup>.

Questi rilievi dimostrano come la stessa Corte Costituzionale abbia contezza della residualità del proprio intervento, che oltre a trovare un limite, come in tutti gli altri ambiti del diritto, nella concreta rilevanza della questione nel giudizio *a quo* e nella sussistenza di orientamenti del diritto vivente, deve confrontarsi, nella materia tributaria, con una prassi legislativa non lineare, fatta di tributi straordinari, di decreti continuamente reiterati, di proroghe di termini e quant'altro di difficilmente difendibile sulla base dell'interesse fiscale.

#### 4. Rimessione della questione alla Corte Costituzionale e sospensione del giudizio *a quo*

Il secondo comma dell'art. 23 della legge regolatrice della Corte, disponendo che il giudice *a quo* debba sospendere il processo in corso, introduce un'ipotesi ulteriore di sospensione<sup>23</sup> rispetto alla previsione di cui all'art. 39<sup>24</sup> del D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale ultima disposizione, infatti,

<sup>18</sup> E' il caso dell'applicabilità degli interessi anatocistici al rimborso di crediti Iva (Cfr. Corte Cost. 19 luglio 1996, ord. n. 266, in *Boll.trib.*, 1996, 1636).

<sup>19</sup> Cfr. Corte Cost., 1 aprile 2003, ord. n. 107, in *Boll.trib.*, 2003, 631.

<sup>20</sup> Si tratta di un'ipotesi che ricorre con riguardo alla disciplina dell'indebito tributario rispetto a quello civilistico (Cfr. Corte Cost., 20 maggio 1996, n. 157, in *Boll.trib.*, 1996, 1632), caso in cui è stata posta in evidenza la speciale natura del credito, cui si riferiscono gli interessi in questione, nonché le particolarità dei soggetti aventi diritto, tali da costituire congrua giustificazione della diversità della disciplina fiscale approvata dal legislatore nella sua discrezionalità (cfr. Corte Cost., 10 marzo 1988, ord. n. 288). Un'decisione analoga, sulla scorta di motivazioni sovrapponibili, è stata assunta anche sulla questione di legittimità dell'art. 44-bis del D.p.r. n. 602 del 1973, concernente gli interessi per i rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata (cfr. Corte Cost., 3 marzo 1989, ord. n. 93). Lo stesso dicasi con riguardo ai compensi dei giudici tributari, in relazione ai quali la Consulta (cfr. Corte Cost., 30 giugno 1999, n. 272) ha statuito che le posizioni dei magistrati che svolgono professionalmente e in via esclusiva funzioni giurisdizionali e quelle dei componenti le commissioni tributarie, che esercitano funzioni onorarie, non sono fra loro raffrontabili ai fini della valutazione del rispetto del principio di eguaglianza. Infatti, il compenso per i secondi è previsto per una attività che essi non esercitano professionalmente, bensì, di massima, in aggiunta ad altre attività svolte in via primaria e, quindi, non s'impone che agli stessi venga riconosciuto il trattamento economico di cui beneficiano i primi.

<sup>21</sup> E' questo il caso dell'imposta straordinaria immobiliare (Isti). In proposito, la Consulta (cfr. Corte Cost., 2 novembre 1996, ord. n. 377, in *Boll.trib.*, 1997, 250) ha affermato che non può essere indice di disparità di trattamento sotto il profilo soggettivo la scelta di tassare con aliquote diverse immobili appartenenti a diverse tipologie.

<sup>22</sup> E' il caso di richiamare sia la pronuncia in materia di Isi (Corte Cost. ord. n. 377 del 1996, cit.), sia l'orientamento espresso in tema di tariffe d'estimo (cfr. Corte Cost., 3 giugno 1998, n. 211, in *Boll.trib.*, 1998, 1340) con il quale si è escluso che la prorata transitorietà della disciplina potesse determinarne l'illegittimità.

<sup>23</sup> Sulla sospensione del processo in generale v. LUGO A., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2006, 224; MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile*, Torino, 2000, 309; COMOGGIO L.P.-FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 1998, 720; GIUSSANI A., *Sospensione del processo*, in *Dig.disc.priv.*, sez. civ., XVIII, Torino, 1998, 603.

<sup>24</sup> Sulla sospensione del processo tributario v. MARINI G., *Note in tema di sospensione del processo tributario*.

risultato che già trova in giurisprudenza sia in tale ultimo caso che una delle opinioni era stata conforme al dettame di cui trattasi.

È ragionevole, quantomeno in materia, sottraendosi pertanto alla discrezionalità<sup>21</sup> di cui sono investiti alcuni tributi<sup>22</sup>.

La mancanza di certezza della residua rilevanza di altri ambiti del diritto tributario, senza di orientamenti precisi della prassi legislativa non può essere prorogata di termini e

### sospensione del giu-

dicando che il giudice a sua discrezione<sup>23</sup> rispetti la disposizione, infatti,

Corte Cost. 19 luglio 1996,

rispetto a quello civilistico posta in evidenza la specificità dei soggetti aventi diritto approvata dal legislatore e analoga, sulla scorta di art. 44-bis del D.p.r. n. 602 del 1975 (cfr. Corte Cost., 1996, 194), in relazione ai quali la giurisprudenza tributaria, che si fonda sul principio del rispetto del principio di separazione delle funzioni, non esercitano professionalmente, non s'impone che agli

consulti (cfr. Corte Cost., 2 aprile 1996, cit.), essere indice di disparità di trattamento di uffici appartenenti a diverse

del 1996, cit.), sia l'orientamento della *Boll.trib.*, 1998, 1340) con il quale l'illegittimità.

è civile, Milano, 2006, 224; M., *Lezioni sul processo civile*, XVIII, Torino, 1998, 603. e del processo tributario,

considera solo la querela di falso e la decisione in via pregiudiziale di una questione relativa allo stato o alla capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

La norma in esame, escludendo che possieda rilevanza, nell'ambito del processo tributario, la sospensione su istanza di parte, ancora in vigore nel processo civile in quanto prevista dall'art. 296 c.p.c., contempla la sola sospensione necessaria<sup>25</sup>, rilevante nei casi specificati dall'art. 39 quale norma tassativa<sup>26</sup>.

Si tratta quindi di verificare se la pregiudizialità costituzionale comporti una sospensione necessaria<sup>27</sup> del processo *a quo*, e se tale sospensione sia compatibile con il carattere tassativo dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992, soprattutto considerando che l'art. 23 è contenuto in una legge ordinaria, come tale equiparata, in termini di gerarchia delle fonti, alle norme processuali.

La dottrina più autorevole<sup>28</sup> e le stesse indicazioni ministeriali<sup>29</sup> concordano che a tali quesiti occorre rispondere in senso positivo. Ed invero, il carattere tassativo della norma processuale tributaria non esclude che la sospensione di cui all'art. 23 assuma rilevanza nel processo tributario determinando una sospensione "a tipicità esterna", collocandosi al di fuori della disciplina processuale e trovando spazio in una disposizione specifica. Quest'ultima, ancor prima che essere individuata nell'art. 23 della l. n. 87 del 1953, trova fondamento all'interno dell'art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1 in cui si prevede che la questione di legittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge rilevata d'ufficio o sollevata da una delle parti nel corso di un giudizio e non ritenuta dal giudice manifestamente infondata, è rimessa alla Corte costituzionale per la sua decisione.

Il carattere tassativo dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992 non può che arretrare di fronte a questa norma di rango costituzionale, accogliendo un'ipotesi di sospensione che non risulta dall'applicazione analogica o estensiva della norma processuale, ma da una corretta lettura di una disposizione esterna la cui rilevanza è garantita dalla gerarchia delle fonti.

Allo stesso tempo, il carattere pregiudiziale della questione da sottoporre alla Consulta impedisce di attribuire al giudice tributario, il *ché* vale per qualunque altra autorità giurisdi-

in *Rass.trib.*, 2005, 1046; CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 377.

<sup>25</sup> Essa è necessaria (CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 377) nel senso che risulta tale "in funzione della correlazione di pregiudizialità logica e giuridica intercorrente tra diverse questioni interferenti o concorrenti nell'ambito della materia del contendere costituente l'oggetto diretto e principale della decisione, e tale considerata dal legislatore in quanto rispondente all'esigenza di prevenire la possibilità di conflitto tra giudicati diversi". Si veda anche TROVATO S., *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996, 194. Anteriormente all'entrata in vigore delle norme processuali tributarie del 1992, si dubitava che fosse applicabile la sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c.; cfr., sul tema, CHIAROMONTE F., *Applicabilità della sospensione necessaria nel processo dinanzi alle commissioni: nuovi problemi anche alla luce della riforma del contenzioso*, in *Rass.trib.*, 1995, 1909; DE MITA E., *Fisco e costituzione*, Milano, 1993, 1425; GLENDI C., *L'influenza delle recenti modifiche al codice di procedura civile sulla disciplina del processo tributario*, in *Dir.prat.trib.*, 1992, I, 140. Più risalenti BRIGHENTI F., *La sospensione necessaria nel processo tributario*, in *Boll.trib.*, 1984, 1636; TINELLI G., *Pregiudizialità e sospensione necessaria del processo tributario*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1980, 283; TESAURO F., *La sospensione del processo ex art. 295 del codice di procedura civile nel giudizio avanti le commissioni*, in *Boll.Trib.*, 1979, 1588.

<sup>26</sup> La disposizione possiede questo carattere secondo la concorde dottrina; cfr. BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, 1995; TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig.sez.comm.*, Torino, 1994, XI, 348; BELLAGAMBA G., *Il contenzioso tributario*, Torino, 1996, 154; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 144. Nello stesso senso, seppure indirettamente, si legge all'interno della relazione Ministeriale allo schema di decreto legislativo.

<sup>27</sup> Sul punto LUGO A., *Manuale di diritto processuale ...*, cit., 226; DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 499.

<sup>28</sup> Cfr., per tutti, CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 377.

<sup>29</sup> Cfr. Min. Fin., circ. 23 aprile 1996, n. 98, parte 7.

zionale, di esprimere un giudizio di opportunità sulla sospensione, senz'altro doverosa nel caso di specie.

Il compito dell'organo di giustizia è certamente ampio nella valutazione della sussistenza dei requisiti per la rimessione della questione; egli riveste un ruolo determinante in questo senso<sup>30</sup>. Sul piano procedurale, viceversa, lo stesso giudice risulta titolare di un potere vincolato: se e nella misura in cui egli ravveda gli estremi di rilevanza e non manifesta infondatezza, come tali in grado di giustificare la rimessione, egli sarà tenuto a sospendere il processo in corso.

Resta comunque fermo, e non vale a smentire la correttezza di questa impostazione, l'orientamento giurisprudenziale<sup>31</sup> per il quale la sospensione necessaria ha luogo solo nel processo nel quale il giudice rimette la questione alla Corte, mentre negli altri processi nei quali si pone la stessa questione il giudice può disporre la sospensione se ritiene rilevante la questione stessa. Trattasi di indirizzo che, seppur risalente ed espresso in relazione alla pregiudizialità costituzionale nel processo civile, non può essere trascurato in questa sede.

Giova oltremodo considerare che in relazione ai casi di sospensione del giudizio ex art. 39, la parte che denunci la necessità della sospensione deve fornire la prova della sussistenza di tutti gli estremi per l'adozione del provvedimento; la valutazione della prova è rimessa esclusivamente al giudice di merito e sottratta al sindacato della Corte di Cassazione<sup>32</sup>. Orbene, poiché come previsto dallo stesso art. 23 della l. n. 87 del 1953, è la parte interessata a dover provare la sussistenza dei requisiti per la rimessione, il giudice avrà il potere di valutare la sussistenza dei presupposti, delibando sulla relativa ricorrenza a partire dalle allegazioni di chi solleva l'eccezione di incostituzionalità, e sulla base delle medesime decidere sulla rilevanza e non manifesta infondatezza. In questo senso depono la formulazione dell'art. 23, secondo comma della l. n. 87 del 1953 laddove si fa riferimento alla "questione sollevata" nonché ai "termini ed i motivi dell'istanza". Questa impostazione si concilia comunque con la possibilità che il giudice rimetta d'ufficio la questione, eventualmente ravvisando ragioni ulteriori e diverse rispetto a quelle prospettate dalla parte ed in ogni caso sospendendo il giudizio in corso.

Non è superfluo sottolineare che il processo tributario non può essere soggetto ad una sospensione parziale. Secondo quanto sostenuto dalla dottrina<sup>33</sup>, ove si ravvisi una situazione di pregiudizialità in un contesto processuale in cui si riscontrano altri capi autonomi della domanda, la sospensione deve comunque riguardare l'intero processo poiché se si ammettesse una sospensione parziale si potrebbe giungere ad una sentenza limitata ad alcune domande, ipotesi, quest'ultima, espressamente esclusa dall'art. 35, terzo comma del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Quanto al soggetto chiamato a ordinare la sospensione, occorre ricordare che in genere essa è disposta dal presidente della sezione con decreto oppure dalla commissione con ordinanza, a seconda del momento in cui è rilevato l'evento suscettibile di determinarla, se prima o dopo che sia stata fissata l'udienza di trattazione. Tuttavia, con riguardo alla pregiudiziale di costituzionalità, l'art. 23 della l. n. 87 del 1953 si riferisce esclusivamente all'ordinanza, con la conseguenza che è solo l'organo collegiale a poter rimettere la questione. In effetti, poiché la questione di costituzionalità è soggetta ad un vaglio di rilevanza, si dubita che il presidente possa procedervi; è il collegio cui è stato assegnata la controversia *a qua* a dovere, se lo ritiene, rimettere la questione di costituzionalità<sup>34</sup>. Sennonché, con una pronuncia della fine degli anni novanta, la Consulta<sup>35</sup>, con riguardo alla possibilità che una questione di legittimità costituzionale venisse sollevata di fronte alla commissione tributaria centrale, ha statuito che anche il

<sup>30</sup> Cfr., seppur con riguardo al processo civile, MANDRIOLI C., *Diritto processuale ...*, cit., 320;

<sup>31</sup> Cass., 3 agosto 1977, n. 3454, in *Foro it.*, 1978, I, 698; in dottrina LUGO A., *Manuale di diritto processuale ...*, cit., 226.

<sup>32</sup> CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 380.

<sup>33</sup> Cfr. ancora CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 380.

<sup>34</sup> Così SOCCI A.M. e SANDULLI P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, 279.

<sup>35</sup> Cfr. Corte Cost., 16 aprile 1998, n. 111, in *Bancadati fisconline*.

presidente ha facoltà di procedervi. In proposito la Corte ha argomentato che le norme del processo tributario attribuiscono ai presidenti delle commissioni una serie di poteri, tra cui quello di dichiarare estinto il giudizio, diretti ad accelerare il procedimento. Su questa base anche il presidente della commissione centrale ben potrebbe rimettere la pregiudiziale costituzionale.

In ogni caso, in dottrina si ritiene che l'ordinanza di sospensione non sia soggetta ad impugnazione<sup>36</sup>.

Nel corso della sospensione non possono essere validamente compiuti atti del processo e i termini sono interrotti (art. 42) perché, come affermato in giurisprudenza, il processo, pur pendente, si trova in una condizione di temporanea quiescenza che riveste carattere di assoluta neutralità rispetto all'evoluzione dinamica della controversia<sup>37</sup>.

Tutto ciò fino a che non sia cessata la causa che ha determinato la sospensione, quindi fino al momento in cui la Consulta si sia pronunciata sulla questione di legittimità sollevata nel corso del giudizio.

## 5. Il giudizio innanzi alla Corte Costituzionale

Le disposizioni dirette a disciplinare il processo costituzionale<sup>38</sup>, a parte la l. n. 87 del 1953, sono state modificate con Decreto del Presidente della Corte Costituzionale del 21 luglio 2004<sup>39</sup>.

Il procedimento si avvia mediante la trasmissione, da parte del giudice *a quo*, dell'ordinanza con cui il medesimo promuove il giudizio di legittimità costituzionale, unitamente agli atti e alla prova delle notificazioni di cui all'art. 23 della l. n. 87 del 1953.

Il presidente della Corte, accertata la regolarità dell'ordinanza e delle notificazioni, ne dispone la pubblicazione nella gazzetta ufficiale nonché, quando si tratti di legge regionale, nel bollettino ufficiale della regione interessata. Tale modalità di avvio del procedimento dimostra che il giudizio in via incidentale non ha inizio ad impulso di parte, né si trova nella disponibilità delle parti la sua prosecuzione.

La costituzione delle parti nel giudizio davanti alla Corte ha luogo mediante deposito in cancelleria della procura speciale, con l'elezione del domicilio in Roma, e delle deduzioni entro venti giorni dall'avvenuta notifica dell'ordinanza. La procura può essere apposta in calce o a margine dell'originale delle deduzioni con la sottoscrizione della parte, certificata autografa dal difensore. Nello stesso termine possono essere prodotti nuovi documenti relativi al giudizio di legittimità costituzionale. Nel termine suindicato non sono computati i giorni compresi tra quello dell'ultima notificazione e quello in cui l'ordinanza è pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Quello che si svolge di fronte alla Corte è un processo *ufficiale*, rispetto al quale la presenza delle parti del giudizio *a quo* e l'effettività del contraddittorio tra queste e il presidente del

<sup>36</sup> Cfr. MARINI G., *Note in tema di sospensione ...*, cit., 1052; DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* - TESAURO F. (diretta da), Torino, 1999, 613; BAFILE C., *Il nuovo processo ...*, cit., 196; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 616; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 445.

<sup>37</sup> Cfr. Cass., sez. Unite, 20 dicembre 1993, n. 12601.

<sup>38</sup> Sulla materia della giustizia costituzionale l'opera più autorevole è di ZAGREBELSKY G., *Processo costituzionale*, in *Enc.Dir.*, Milano, 1987, XXXVI, 522; ROMBOLI R., *Il giudizio costituzionale incidentale come processo senza parti*, Milano, 1985; *Id.*, *Aggiornamenti in tema di processo costituzionale*, Torino, 2005.

<sup>39</sup> Con tale decreto, ai sensi di quanto previsto dal *Comunicato 11 agosto 2004* (Gazz. Uff. 11 agosto 2004, n. 187), si è provveduto alla ripubblicazione delle norme per i giudizi davanti alla Corte costituzionale approvate con Reg. Corte Cost. 16 marzo 1956, dopo le modifiche disposte con Del. Corte Cost. 10 giugno 2004.

consiglio dei ministri, nei cui confronti il giudizio si svolge, non sono né necessari, né significativamente rilevanti<sup>40</sup>.

Decorso il termine per la costituzione delle parti, il presidente (art. 7) nomina un giudice affinché svolga le funzioni di istruttore e relatore, giudice al quale viene immediatamente trasmesso il fascicolo della causa. Nell'esercizio della funzione istruttoria è possibile disporre l'acquisizione al giudizio di documentazione; in questo caso, tuttavia, l'istruttore non agisce direttamente, ma è titolare di un potere di proposta. Spetterà al presidente valutare se la documentazione in questione sia effettivamente rilevante, nel qual caso egli emetterà apposito provvedimento in modo che le parti eseguano il deposito in cancelleria.

Alla designazione del giudice relatore si accompagna la fissazione della data di udienza mediante decreto con cui il presidente convoca la Corte, decreto da comunicarsi alle parti costituite almeno venti giorni prima dell'udienza.

Il carattere di ufficialità del processo costituzionale comporta altresì che in caso di mancata costituzione delle parti l'udienza si svolge in camera di consiglio, opzione utilizzabile anche qualora l'istruttore segnali al presidente la manifesta infondatezza della questione oggetto di causa, tale da rendere superflua la celebrazione dell'udienza pubblica (art. 9)<sup>41</sup>.

La particolare connotazione del processo costituzionale non esclude che le parti possano compiere atti. Esse, infatti, oltre a costituirsi ai sensi dell'art. 3 del suddetto decreto e a poter essere chiamate, su proposta dell'istruttore, al deposito di ulteriore documentazione, pur non potendo sottoporre alla Corte il merito dei loro interessi e diritti, sono tuttavia abilitate alla presentazione di memorie illustrative<sup>42</sup> strumentali all'esposizione del loro convincimento sui profili di illegittimità costituzionale di cui è causa; esse, rammostrando le ragioni per le quali debesi giungere o meno alla dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma oggetto di indagine, esplicano la fondatezza della loro istanza o l'infondatezza della tesi avversaria.

La procedura di costituzione delle parti e l'intervento del presidente del consiglio, pertanto, se non costituiscono contraddittorio in senso tecnico, possono darvi luogo in via di fatto<sup>43</sup>; lo scambio di memorie può avvenire fino al dodicesimo giorno libero prima dell'udienza, a prescindere che si tratti di camera di consiglio o udienza pubblica, purché però sia stato rispettato il termine iniziale per le prime difese<sup>44</sup>.

La Corte può disporre con ordinanza i mezzi istruttori che ritenga opportuni nonché i termini e i modi da osservarsi per l'esecuzione. Quest'ultima, i cui costi restano a carico della Corte, è

<sup>40</sup> In questo senso BERTI G., *Manuale di interpretazione costituzionale*, Padova, 1994, 622. L'intervento in giudizio del Presidente del Consiglio dei Ministri ha luogo con il deposito delle deduzioni, sottoscritte dall'Avvocato generale dello Stato o da un suo sostituto. Il Presidente della giunta regionale interviene depositando, oltre alle deduzioni, la procura speciale rilasciata a norma dell'art. 3, contenente l'elezione del domicilio in Roma. L'atto di intervento deve essere depositato non oltre venti giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'atto introduttivo del giudizio. Il cancelliere dà comunicazione dell'intervento alle parti costituite.

<sup>41</sup> In questo caso, a cura del cancelliere, il decreto del Presidente è comunicato in copia alle parti costituite venti giorni prima della data fissata per la riunione della Corte in camera di consiglio. A questo fine, peraltro, la stessa Corte ha riconosciuto che il presidente del consiglio dei ministri o della giunta regionale non interviene a titolo di parte: il che starebbe a confermare la mancanza in questo giudizio di un contraddittorio processuale (cfr. Corte cost., 6 luglio 1983, n. 210), per cui la camera di consiglio può essere convocata in luogo della pubblica udienza anche se è intervenuto il presidente del consiglio (cfr. BERTI G. *Manuale di interpretazione ...* cit., 623).

<sup>42</sup> Ai sensi dell'art. 6, gli atti e i documenti di ciascuna parte relativi al giudizio di legittimità costituzionale devono essere depositati in cancelleria in tante copie in carta libera quanti sono i componenti della Corte e le parti. Il cancelliere non può ricevere atti e documenti che non siano corredati del necessario numero di copie, scritte in carattere chiaro e leggibile.

<sup>43</sup> Cfr. BERTI G. *Manuale di interpretazione ...*, cit., 623.

<sup>44</sup> L'art. 10 delle norme integrative prima citate prevede che le memorie illustrative siano depositate in un numero di copie sufficienti per il collegio e per le parti.

né necessari, né signifi-

7) nomina un giudice viene immediatamente. È possibile disporre, l'istruttore non agisce, l'istruttore valuta se la decisione emetterà apposto.

È della data di udienza comunicarsi alle parti co-

che in caso di mancata azione utilizzabile anche la questione oggetto di (art. 9)<sup>41</sup>.

de che le parti possano detto decreto e a poter documentazione, pur non è tuttavia abilitate alla loro convincimento sui o le ragioni per le quali e della norma oggetto di ella tesi avversaria.

del consiglio, pertanto, uogo in via di fatto<sup>42</sup>; lo ima dell'udienza, a pre- però sia stato rispettato

oportuni nonché i termini io a carico della Corte, è

4, 622. L'intervento in giudi- ni, sottoscritte dall'Avvocato interviene depositando, oltre zione del domicilio in Roma. one nella Gazzetta Ufficiale alle parti costituite.

opia alle parti costituite venti ). A questo fine, peraltro, la nta regionale non interviene li un contraddittorio proces- ere convocata in luogo della anuale di interpretazione ....

di legittimità costituzionale i componenti della Corte e le l necessario numero di copie.

ative siano depositate in un

svolta dall'istruttore con l'ausilio del cancelliere, che ne redige verbale, dopo che le parti siano state avvertite almeno dieci giorni prima delle prove orali.

Espletata l'eventuale attività d'istruzione, si svolge l'udienza, durante la quale, sotto la direzione del presidente, il relatore espone le questioni della causa e il suo intervento è seguito dalla succinta esposizione delle conclusioni delle parti ad opera dei loro difensori.

Esaurita la discussione della causa si avvia la fase decisoria; le ordinanze e le sentenze sono deliberate in camera di consiglio con la partecipazione di tutti i giudici che siano stati presenti a tutte le udienze fino alla chiusura della discussione della causa. Il relatore vota per primo seguito dagli altri giudici, dal più giovane al più anziano, e per ultimo vota il presidente. Dopo la votazione, la Corte nomina un giudice per la redazione dell'ordinanza o della sentenza, il cui testo è approvato dal collegio in camera di consiglio; la data della decisione è quella dell'approvazione.

La Corte si pronuncia con sentenza quando decide la questione di illegittimità costituzionale nel senso della fondatezza o dell'infondatezza, con ordinanza quando dichiara la manifesta infondatezza della eccezione di illegittimità o la manifesta inammissibilità<sup>45</sup>. Peraltro, la sentenza con cui viene rigettata l'eccezione di illegittimità e dichiarata l'infondatezza della relativa questione non fa stato in ordine alla legittimità della disposizione contestata, consentendo la riproposizione della questione.

I provvedimenti della Corte vengono trasmessi all'autorità giurisdizionale che ha promosso il giudizio entro due giorni dal deposito in cancelleria e nello stesso termine il dispositivo della sentenza<sup>46</sup> che dichiara l'illegittimità di una norma deve essere pubblicato in gazzetta ufficiale, o nel bollettino della regione in modo che ai sensi dell'art. 30, comma terzo, della l. n. 87 del 1953, dal giorno successivo, la norma non venga più applicata.

<sup>45</sup> Ai sensi dell'art. 24 della l. n. 87 del 1953 l'ordinanza deve essere adeguatamente motivata e l'eccezione può essere riproposta all'inizio di ogni grado ulteriore del processo.

<sup>46</sup> Le sentenze pronunciate dalla Corte Costituzionale (su cui MEZZETTI L., *Diritto costituzionale*, Milano, 2006, 331; BERTI G. *Manuale di interpretazione ...*, cit., 625 ss.; ZAGREBELSKY G., *Processo costituzionale*, cit., 626), sono tipologicamente molto diverse tra loro. Con le *sentenze di inammissibilità*, la Corte, senza entrare nel merito della questione, accerta l'insussistenza dei presupposti richiesti dalla legge per consentire una pronuncia sulla fondatezza o meno della questione; in tal caso il carattere non manifesto del difetto di presupposti non ha evidentemente giustificato un'ordinanza in camera di consiglio. Con le *sentenze di rigetto*, la Corte dichiara non fondata la questione di illegittimità, ma non afferma che la norma sia senz'altro costituzionale; in questo caso è ben possibile che la questione sia riproposta, sulla base di motivi diversi o assumendo il contrasto con altri parametri. Con le *sentenze di accoglimento* la Corte accoglie la questione, la dichiara fondata e dunque statuisce l'illegittimità della disposizione oggetto di contestazione; in tal caso la sentenza spiega i suoi effetti *erga omnes* e se la stessa questione viene risolta da altri giudici, la Consulta ne dichiarerà la manifesta inammissibilità, in quanto precedentemente accolta. Vi sono poi le *sentenze interpretative*, di *rigetto*, qualora l'interpretazione avallata dalla Consulta consenta di salvare la disposizione, o di *accoglimento*, se quell'interpretazione conduca alla dichiarazione di incostituzionalità. Le sentenze interpretative di rigetto possono essere di due tipi. Quando il rimettente si sia discostato dall'interpretazione generalmente assunta come prevalente la Consulta riporterà il *thema decidendum* al diritto vivente (si avrà in tal caso una *sentenza correttiva*). Se, di contro, non si è consolidata un'interpretazione, ma sia possibile fornirne una che sia coerente con il dettato costituzionale, la Corte la proporrà all'interprete (si avrà così una *sentenza adeguatrice*). Vi sono poi le *sentenze di accoglimento parziale*, le *sentenze monito*, con le quali ultime la Corte si limita a rilevare profili di incostituzionalità della normativa impugnata ed invita il legislatore ad intervenire per rimuoverli, talvolta indicando i criteri da seguire (*sentenze decalogo*). La riserva di legge vigente in materia tributaria (art. 23 Cost.) consente di escludere che possano trovare spazio le *sentenze manipolative*, (su cui cfr. ZAGREBELSKY G., *Processo costituzionale*, cit. 659) in cui la Consulta assume una funzione creatrice del diritto, quelle *additive*, in cui è dichiarata incostituzionale una disposizione nella parte in cui non prevede qualcosa che dovrebbe invece prevedere, nonché le *sentenze sostitutive*, in cui la Corte dichiara l'incostituzionalità di una norma se essa prevede una cosa in luogo di un'altra, sostituendo la disposizione con altra ritenuta necessaria. Per completezza si segnala che le sentenze della Corte non contengono mai condanna alle spese (art. 19 D.P. C.C. del 21 luglio 2004).

Affinché il processo *a quo* continui è necessario che, entro sei mesi dalla pronuncia della Consulta, una delle parti presenti un'istanza di trattazione al presidente della Commissione che fisserà la nuova udienza; in caso di mancata istanza entro tale termine, il processo si estingue.

La corretta individuazione del *dies a quo* per la decorrenza del termine di riassunzione è questione postasi anche nell'ambito del processo civile. In proposito, secondo quanto precisato da un orientamento risalente della stessa Corte<sup>47</sup>, esso, in linea di generale, non decorre dalla cessazione della causa di sospensione, bensì dal momento della conoscenza che la parte abbia avuto di tale cessazione. In particolare, tale conoscenza, nel caso di pregiudizialità costituzionale, si verifica al momento della comunicazione che la commissione tributaria invierà alle parti, in applicazione dell'art. 136 c.p.c. a seguito della trasmissione da parte della Corte Costituzionale, salva la possibilità di una notificazione per iniziativa di una delle parti.

## 6. La pregiudizialità comunitaria

La progressiva apertura dell'ordinamento italiano alla dimensione europea pone la necessità di approfondire le dinamiche attraverso cui il processo tributario diviene occasione per garantire che il trattamento riservato al contribuente dalle norme interne sia conforme ai dettami del diritto comunitario.

Senza ripercorrere in questa sede il graduale cammino della giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento comunitario e diritto interno<sup>48</sup>, si può affermare che, allo stato dell'arte, il giudice nazionale abbia un ruolo fondamentale<sup>49</sup> nell'assicurare al contribuente le tutele<sup>50</sup> previste dal diritto comunitario, specie attraverso l'applicazione diretta del diritto comunitario, escludendo che nel caso concreto possa trovare vigenza una norma interna che sia con esso incompatibile. Sotto questo profilo, la linea di tendenza, testimoniata anche dalla giurisprudenza della Suprema Corte<sup>51</sup>, è quella di valorizzare l'organo di giustizia, rendendolo

<sup>47</sup> Cfr. Corte Cost., 4 marzo 1970, n. 34, in *Foro.it*, 1970, I, 681. In dottrina v. MANDRIOLI C., cit., II, 322.

<sup>48</sup> Su questo tema v. AMATUCCI A., *La normativa comunitaria*, in *Diritto tributario internazionale* - UCKMAR V. (coordinato da), Padova, 2005, 1165; BIZIOLI G., *Le fonti di diritto comunitario (tributario)*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, SACCHETTO C. - ALEMANNI L. (a cura di), Milano, 2002, 25.

<sup>49</sup> E' stata la Corte costituzionale a statuire (cfr. Corte Cost., 11 luglio 1989, n. 389) che, fermo restando il compito del legislatore di rendere conforme all'ordinamento comunitario il diritto interno, un soggetto (il giudice) tenuto a dare esecuzione, nel nostro ordinamento, alle leggi e agli atti equiparati, è giuridicamente tenuto a non applicare la disposizione interna che violi il diritto comunitario. Sul punto v. CASADO OLLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Tratt.dir.trib.* - AMATUCCI F. (a cura di), Padova, 2001, 505; GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in *Rass.trib.*, 2003, 311; MARONGIU G., *Rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 133 (par. 7).

<sup>50</sup> In realtà l'applicazione del diritto comunitario non è limitata alle sole ipotesi in cui quest'ultimo assicuri un trattamento migliorativo della posizione del contribuente, ma in ogni caso, anche quando, pertanto, si realizzi un vantaggio per il Fisco (cfr. GIORGI M.-LUPI R., *Disapplicazione, in malam partem, del diritto interno a favore di quello comunitario e tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Dial.dir.trib.*, 2004, 797).

<sup>51</sup> Cfr. DE BELLIS G., *L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Suprema Corte*, in *Rass.Trib.*, 2003, 305; mi si consenta poi il rinvio al mio *Aspetti internazionalistici nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in *Dir.prat.trib.*, 2005, II, 665. La giurisprudenza da richiamare sarebbe troppo ampia; si segnala, tuttavia Cass., sez. trib., 12 maggio 2000, n. 6069, con cui la Suprema Corte oltre ad intervenire sul potere del giudice di disapplicare l'ordinamento interno in contrasto con quello comunitario, si preoccupa di precisare il valore rivestito dalle sentenze della Corte di Giustizia sulla formazione del convincimento del giudice estendendo di fatto, proprio a tali decisioni, il principio dello *iura novit curia*. Meritevole di richiamo è anche Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17564 ove la Cassazione compie un ulteriore passo avanti sul riconoscimento del valore proprio degli atti comunitari, con specifico riguardo alle decisioni della Commissione. Tale pronuncia è particolarmente importante in quanto rende l'idea dell'attenzione rivol-

esi dalla pronuncia della e della Commissione che e, il processo si estingue. rmine di riassunzione è , secondo quanto preci- di generale, non decorre conoscenza che la parte uso di pregiudizialità co- issione tributaria invierà one da parte della Corte di una delle parti.

europea pone la neces- o diviene occasione per rne sia conforme ai det-

prudenza costituzionale iffermare che, allo stato sicurare al contribuente azione diretta del diritto una norma interna che estimoniata anche dalla di giustizia, rendendolo

OLI C., cit., II, 322.

internazionale - UCKMAR V. rtario), in *Materiali di diritto*

che, fermo restando il com- rno, un soggetto (il giudice) l, è giuridicamente tenuto a SADO OLLERO G., *L'ordinamen- cura di*), Padova, 2001, 505; nale nel processo tributario isdizione delle commissioni

cui quest'ultimo assicuri un quando, pertanto, si realizzi el diritto interno a favore di (4, 797).

lla Sezione Tributaria della 'internazionalistici nella giu- urisprudenza da richiamare 9, con cui la Suprema Corte contrasto con quello comu- ustizia sulla formazione del o dello *iura novit curia*. Me- azione compie un ulteriore ifico riguardo alle decisioni l'idea dell'attenzione rivolf-

il più possibile "autonomo", ma attribuendogli al tempo stesso gli strumenti necessari per svolgere correttamente tale compito.

Su questa base, a fronte della diretta applicabilità dei regolamenti comunitari e delle direttive *self executing*<sup>52</sup>, per un verso si afferma il valore vincolante delle sentenze interpretative emesse dalla Corte di Giustizia<sup>53 54</sup>, per l'altro si conserva la facoltà, ed in taluni casi l'obbligo, di rimettere all'autorità giurisdizionale comunitaria le questioni *ex art. 234* del Trattato.

La disposizione stabilisce che la ECJ sia competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del Trattato, sulla validità e sull'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità e della BCE, nonché degli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, ove previsto. In particolare, quanto alla sede nella quale una di tali questioni possa essere sollevata, la norma fa riferimento alla giurisdizione<sup>55</sup> di uno stato membro.

Sulla possibilità che il rinvio pregiudiziale<sup>56</sup> venga disposto dal giudice tributario non v'è dubbio<sup>57</sup>, non solo alla luce delle considerazioni sopra svolte circa la natura delle commissioni, ma anche in ragione di una nozione di giurisdizione che non necessariamente corrisponde alla qualificazione che ne abbia dato l'ordinamento dello stato membro<sup>58</sup>.

Ciò posto, la norma del Trattato in tema di rimessione della questione incidentale<sup>59</sup> introduce per un verso un presupposto di rilevanza del tutto sovrapponibile a quello richiesto per l'investitura della Consulta di una questione di legittimità; per l'altro indica due criteri al fine di stabilire entro quali spazi il giudice nazionale possa esercitare un potere discrezionale in materia.

Sotto il primo profilo, la disposizione prevede, quale condizione della rimessione, che la decisione della ECJ debba essere necessaria, nella misura in cui il mancato pronunciamento della

ta dai giudici di legittimità alla giurisprudenza comunitaria. Sotto questo profilo, la sentenza rammenta che la Corte di giustizia ha interpretato l'art. 189, comma quarto del Trattato nel senso che una decisione della Commissione, indirizzata ad uno Stato membro diviene obbligatoria per tutti gli organi di questo, compresi quelli giurisdizionali.

<sup>52</sup> Su cui TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2001, 138 e la manualistica più autorevole tra cui DRAETTA U., *Elementi di diritto comunitario*, Milano, 1999 e BALLARINO T., *Lineamenti di diritto comunitario*, Padova, 1997.

<sup>53</sup> Si tratta di un principio stabilito dalla Consulta (cfr. Corte Cost., 23 aprile 1985, n. 131) con cui si è rilevata l'immediata applicabilità, in luogo delle disposizioni nazionali confliggenti, delle disposizioni comunitarie come interpretate dalla Corte di Giustizia.

<sup>54</sup> Da questo paragrafo in avanti la Corte di Giustizia sarà indicata anche come "ECJ".

<sup>55</sup> Sulla nozione v. ordinanza 5 marzo 1986, causa 318/85, Greis Unterweger, Racc. pag. 955, punto 4, e sentenza 19 ottobre 1995, causa C-111/94, Job Centre, Racc. pag. I-3361, punto 9.

<sup>56</sup> Sul tema v. l'autorevole e recente contributo di ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della Comunità europea*, in *Rass.trib.* n. 5/2005, 1462

<sup>57</sup> Cfr. CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 380; MARONGIU G., *Rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie ...*, cit., 134; DE MITA E., *Principi ...*, cit., 500; DELLA VALLE E., *Sospensione ...*, cit., 607; più risalente, TOMASICCHIO T., *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1978, 227. Per il processo civile v. LUGO A., *Manuale di diritto ...*, cit., 226; MANDRIOLI C., *Diritto processuale ...*, cit., 322; BRIGUGLIO A., *Pregiudiziale comunitaria e processo civile*, Padova, 1996, 87.

<sup>58</sup> TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 264. In altri ordinamenti, come quello svedese, la sussistenza di commissioni tributarie aventi un marcato carattere amministrativo esclude che di fronte alle medesime possa essere sollevata la questione pregiudiziale. In tema è intervenuta la Corte di Giustizia (cfr. ECJ, 12 novembre 1998, C-134 del 1997, punto 14 ss.) in cui è stato osservato che anche se esistono elementi che potrebbero far ritenere che la *Skatterättsnämnden* eserciti una funzione giurisdizionale, in particolare lo status d'indipendenza attribuitole dalla sua istituzione per legge e il potere di emanare decisioni di natura vincolante applicando le norme di diritto, altri elementi portano a concludere che essa svolga fondamentalmente una funzione amministrativa.

<sup>59</sup> Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1462, che afferma che la procedura ha carattere incidentale "nel senso che non porta alla decisione della controversia sottoposta al giudice nazionale, ma fornisce a questo gli elementi di diritto comunitario necessari per la decisione.

medesima impedisca al giudice nazionale di giungere ad una definizione della controversia *a qua*. La stessa ECJ<sup>60</sup> ha confermato che la valutazione della ricorrenza del requisito, accompagnata da adeguata motivazione, rimane del tutto rimessa al giudice nazionale, in ragione della conoscenza che lo stesso possiede degli atti di causa.

La statuizione di tali principi non escluderebbe il diritto della Corte di sindacare la pertinenza<sup>61</sup> delle questioni sollevate, sia in quanto la medesima è in via principale tenuta a decidere, sia in virtù del principio della cooperazione tra giudice comunitario e nazionale<sup>62</sup>. Questa forma di controllo esercitato in via preliminare dalla Corte comporta, in caso di esito negativo, una pronuncia di irricevibilità o di non luogo a provvedere; ciò è quanto si verifica in casi di quesiti pregiudiziali fittizi, puramente ipotetici, non obiettivamente necessari o insufficientemente collegati con l'oggetto della causa<sup>63</sup>.

Come precisato dalla giurisprudenza della Suprema Corte<sup>64</sup>, non è sufficiente che una delle parti sostenga l'esistenza di una questione d'interpretazione del diritto comunitario; il giudice ha il potere di accertare, prima di adire la Corte europea, se tale questione effettivamente sussista, che da essa dipenda la risoluzione della controversia e che vi siano margini di dubbio.

### 7. Caratteri del rinvio. Corte costituzionale, Corte di giustizia e "doppia pregiudizialità"

La pregiudizialità comunitaria si distingue, tuttavia, da quella costituzionale analizzata in precedenza, sotto il profilo del carattere necessario della rimessione della questione.

L'art. 234 del Trattato introduce, a tal proposito, una distinzione tra l'ipotesi in cui il giudizio *a quo* penda di fronte ad una giurisdizione nazionale<sup>65</sup> avverso le cui decisioni non possa essere successivamente proposto un ricorso di diritto interno, e tutti gli altri casi.

Volendo prendere le mosse da questi ultimi, dato il loro carattere residuale (e quindi generale), il *ché* accade, pertanto, per quanto attiene al processo tributario, per i primi due gradi di giudizio, il giudice può decidere o meno di rimettere la questione interpretativa alla ECJ, prescindendo quindi dalla necessità di ottenere o meno un'interpretazione sul punto controverso.

Occorre tuttavia considerare che nei casi in cui il giudice tributario riterrà di non voler rimettere la questione, egli affermerà certamente come non necessaria la decisione pregiudiziale. In altre parole, ben di rado si verifica che un giudice, pur rilevando la necessità della rimessione, eviti il rinvio per il solo fatto che esso è facoltativo. Un corretto esercizio della funzione giurisdizionale richiederebbe, a mio avviso, che in ogni caso in cui si necessitasse la risoluzione della questione, il giudice tributario, valutata la ricorrenza del requisito, dovrebbe considerare il rinvio come doveroso, senza ritardare inutilmente la rimessione affidandone l'onere al giudice di grado successivo, creando un effetto a cascata.

La rimessione della questione è infatti necessaria<sup>66</sup> solo qualora il giudizio di fronte al quale l'eccezione è svolto di fronte ad un organo di ultima istanza<sup>67</sup>, quale la Corte di Cassazione, di

<sup>60</sup> Cfr. ECJ, 29 novembre 1978, C-83 del 1978, in *Racc.*, 1978, 2347.

<sup>61</sup> Cfr., tra le altre, ECJ, 18 giugno 1991, C-369/89. La valutazione del profilo della pertinenza parrebbe mal conciliarsi con l'orientamento per il quale il giudice nazionale è *dominus* della rilevanza della questione. Si riscontrano infatti pronunce contrarie (cfr. ECJ, 7 luglio 1994, C-146 del 1993).

<sup>62</sup> Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1481.

<sup>63</sup> Cfr. TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 271 ss. ove ampi richiami di giurisprudenza comunitaria relativa ad ipotesi di quesiti censurati per tali motivi.

<sup>64</sup> Cfr. Cass., 9 giugno 1998, n. 5673, in *Giust.civ.*, 1999, I, 3426.

<sup>65</sup> Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1474.

<sup>66</sup> ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1484 sulla violazione dell'obbligo di rinvio.

<sup>67</sup> Cfr. ECJ, 15 luglio 1964, C-6 del 1964 (Costa/Enel), in cui si stabilisce che esso è il giudice le cui sentenze non

talché la previsione, anche in questo caso, di una facoltà di rimessione anziché di un obbligo, avrebbe un effetto diminutivo della tutela giurisdizionale, non colmabile in successivi gradi.

In proposito, la dottrina<sup>68</sup> ha approfondito l'eventualità che la Corte Costituzionale possa essere considerata come giudice di ultima istanza, così da essere obbligata alla rimessione; all'interrogativo è stata tuttavia data una risposta negativa, sul presupposto che il rinvio compete al giudice della controversia quale giudice chiamato dall'ordinamento alla definizione della controversia. Ciò non accade per la Consulta, che nel nostro sistema costituzionale, come abbiamo visto in apertura del presente capitolo, nell'ipotesi di giudizio incidentale riveste di regola la qualifica di giudice *ad quem*<sup>69</sup>.

Questa valorizzazione del ruolo del giudice *a quo* non osta, tuttavia, all'affermazione<sup>70</sup> del carattere assorbente della pregiudiziale comunitaria nel caso che essa sia sollevata contestualmente all'eccezione di illegittimità costituzionale. Ed analogo criterio si applica nell'ipotesi della c.d. doppia pregiudizialità, che si verifica in caso di sostanziale coincidenza tra la questione di costituzionalità proposta in via incidentale ed attinente al contrasto tra le disposizioni impugnate ed il diritto comunitario, con l'oggetto di un giudizio già pendente di fronte alla ECJ; la prevalenza del giudizio comunitario richiede il rinvio del giudizio nanti la Corte Costituzionale<sup>71</sup>.

La doppia pregiudizialità, secondo la dottrina<sup>72</sup>, non dovrebbe essere, per il giudice comune, una fonte di imbarazzo in vista della rimessione, all'una o all'altra delle giurisdizioni, delle questioni attinenti il diritto comunitario; ciò, quantomeno, per la possibilità di distinguere con un buon grado di precisione, le competenze di ciascuna corte in materia. La Corte Costituzionale, infatti, si pronuncia in via incidentale sul contrasto tra norme interne e comunitarie quando queste ultime non producano effetti diretti, ferma restando la sua competenza a sindacare la compatibilità del diritto comunitario attraverso la valutazione della legge di esecuzione dei trattati istitutivi, in caso di violazione dei principi inviolabili dell'ordinamento costituzionale. Si tratta di competenze estranee a quelle della ECJ, chiamata ad interpretare il Trattato e gli atti comunitari e la legittimità, rispetto ai principi comunitari, del diritto comunitario derivato.

Le intersezioni cui la materia si presta sono plurime e comportano una reciproca "invasione" delle competenze di ciascun organo di giustizia.

Occorre anzitutto osservare che la Consulta, investita della questione di compatibilità tra diritto interno e comunitario deve verificare che la norma comunitaria asseritamente violata non produca un effetto diretto, funzione, quest'ultima, che la ECJ ha ritenuto a sé riservata. Verificata l'assenza di effetto diretto, la Corte costituzionale sarebbe chiamata a svolgere un'attività interpretativa del parametro comunitario, esercitando una prerogativa attribuita alla ECJ per ragioni di nomofilachia comunitaria.

sono più soggette ad impugnazione.

<sup>68</sup> TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 269.

<sup>69</sup> In realtà la dottrina rileva che ove si negasse alla Corte Costituzionale la qualifica di giudice *a quo*, si verrebbe al paradosso che proprio l'organo di giustizia costituzionale sarebbe tenuto a fare applicazione, nei suoi giudizi, di norme incostituzionali (così MEZZETTI L., *Diritto costituzionale*, cit., 322; MAZZIOTTI DI CELSO M. - SALERNO G.M., *Manuale di Diritto Costituzionale*, Padova, 2005, 524).

<sup>70</sup> E' stata la stessa Consulta a statuire (cfr. Corte Cost., 16 giugno 1994, ord. n. 244, in *Riv.it.dir.pub.com.*, 1994, 748; *Id.*, 7 marzo 1990, ord. n. 144, in *Giur.cost.*, 1990, 812; *Id.* 28 luglio 1976, ord. n. 206, in *Foro.it.*, 1976., I, 2298) l'obbligo del giudice *a quo* di dare precedenza al rinvio alla Corte di Giustizia.

<sup>71</sup> Cfr. Corte Cost., 1 giugno 2004, ord. n. 165, in *Foro.it.*, 2004, 2299; sul punto v. LUGO A., *Manuale di diritto ...*, cit., 226-227, nota 3.

<sup>72</sup> Cfr. CARTABIA M., *Considerazioni sulla posizione del giudice comune di fronte a casi di "doppia pregiudizialità", comunitaria e costituzionale*, in *Foro.it.*, 1997, V, 222. Si vedano anche, su questi temi, SALMONI F., *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee e la tutela dei diritti fondamentali*, in FALZEA P. - SPADARO A. - VENTURA L. (a cura di), *La Corte costituzionale e le corti d'Europa*, Torino, 2003, 289; CARTABIA M. - CELOTTO A., *La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza*, in *Giur.Cost.*, 2002, 4477.

Anche la ECJ non si esime dal porre in essere (discutibili<sup>73</sup>) estensioni della propria competenza, specie ove essa, valutando la compatibilità delle norme interne con quelle comunitarie, formuli principi guida così dettagliati da orientare il giudice nazionale nella direzione da essa prescelta<sup>74</sup>.

La soluzione a tali problemi di competenza parrebbe essere, secondo la dottrina più volte citata<sup>75</sup>, l'attribuzione, proprio alla Corte costituzionale, della possibilità di rimettere alla ECJ, qualora se ne ravvisasse la necessità, una questione pregiudiziale di interpretazione o di validità del diritto comunitario. Ma come si è detto più sopra, è stessa Consulta ad aver precluso il cammino a tale ricostruzione, escludendo di poter ravvisare, in se stessa, la "giurisdizione" rilevante ex art. 234 del Trattato<sup>76</sup> e statuendo la necessità di una preventiva risoluzione della questione comunitaria mediante rimessione alla ECJ da parte del giudice del merito<sup>77</sup>.

Orbene, questa ricostruzione coincide con il convincimento della dottrina tributaria più autorevole<sup>78</sup>, che conferma come non siano configurabili competenze concorrenti della Corte costituzionale e della ECJ. Ed invero, da un lato alla Consulta non può provvedere all'interpretazione della norma tributaria comunitaria per uniformità di indirizzo: tale funzione, riservata alla corte comunitaria<sup>79</sup>, non può nemmeno essere esercitata su stimolo della Corte costituzionale, poiché, come si è visto, quest'ultima non può essere qualificata come "giurisdizione nazionale" rilevante ex art. 234. E' proprio la carenza di tale requisito a far divenire pregiudiziale l'incidente comunitario, attribuendo al giudice tributario l'obbligo/onere di "sostituirsi" alla Corte costituzionale nel rimettere la questione alla ECJ.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui il giudice tributario non investa la Corte di giustizia, la questione di costituzionalità è ammissibile.

Restano poi i casi in cui, pur potendosi considerare obbligatoria la rimessione della questione, sussistono ragioni per non provvedervi.

Come osservato dalla dottrina, non v'è obbligo di rinvio anzitutto nel caso in cui la questione sia materialmente identica ad un'altra già sollevata e già risolta in via pregiudiziale dalla Corte<sup>80</sup>, oppure quando sia riscontrabile una giurisprudenza costante sul tema oggetto di eccezione<sup>81</sup>.

<sup>73</sup> Cfr. CARTABIA M., *Considerazioni sulla posizione del giudice ...*, cit., 223.

<sup>74</sup> Cfr. CARTABIA M., *Considerazioni sulla posizione del giudice ...*, cit., 223 che segnala come "questa interferenza viene ad interessare anche la Corte costituzionale nei casi in cui si tratti di norme comunitarie non direttamente applicabili".

<sup>75</sup> Cfr. ancora CARTABIA M., *Considerazioni sulla posizione del giudice ...*, cit., 224.

<sup>76</sup> Sul punto, in effetti, si è registrato un *revirement*. Con la sentenza 18 aprile 1991, n. 168 in materia d'imposta di registro sull'emissione di obbligazioni, la Corte aveva espresso, sul punto, parere positivo, giungendo successivamente alla conclusione opposta (cfr. Corte cost., 29 dicembre 1995, ord. n. 536) statuendo che non compete alla Corte Costituzionale fornire l'interpretazione della normativa comunitaria che non risulti di per sé di "chiara evidenza", né tanto meno le spetta risolvere i contrasti interpretativi insorti in ordine a tale normativa, essendone demandata alla Corte di giustizia delle Comunità europee l'interpretazione con forza vincolante per tutti gli Stati membri.

<sup>77</sup> In questo senso cfr. Corte cost., 26 luglio 1996, ord. n. 319, con cui la Consulta ha disposto la restituzione degli atti al giudice *a quo* "in quanto l'esame della prospettata questione di costituzionalità, essendo questa fondata sull'interpretazione della direttiva del Consiglio della Comunità Europea del 17 luglio 1969, n. 335, esige che il contenuto delle norme espresse dalle disposizioni comunitarie sia compiutamente e definitivamente individuato secondo le regole all'uopo dettate da quell'ordinamento. Pertanto, spetta ai giudici rimettenti di adire previamente la Corte di Giustizia delle Comunità Europee".

<sup>78</sup> AMATUCCI A., *La normativa comunitaria*, cit., 1191.

<sup>79</sup> Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1467.

<sup>80</sup> Cfr. ECJ, 7 luglio 1998, C-405-408 del 1996 (Beton express e a.).

<sup>81</sup> Cfr. ECJ, 6 ottobre 1982, C-283 del 1981 (Cilfit), in *Racc.*, 1982, 3415. Sussiste anche un orientamento della Suprema Corte sul punto; cfr. Cass., sez. Unite, 27 luglio 1993, n. 8390, in *Foro it.*, 1995, I, 950 con note di ROSCIONE.

Ma  
Sec  
eviden  
teoria  
che ess  
nazion  
signific  
realtà.  
La  
seppur  
rimess  
da nor

## 8. Mo

Es  
pregiu  
brev  
del pr  
Qu  
riteng  
prov  
con ci  
Giusti  
1958,  
no all  
La  
dizial  
ziale,  
dal di  
quest  
notifi  
senza  
Es  
la cor  
le qu  
delle  
indic.

## G. e D

<sup>82</sup> TESA

<sup>83</sup> Cfr.

*rinvio*

<sup>84</sup> Il d

<sup>85</sup> La r

per es

cinta,

perir

inten

<sup>86</sup> La

Ma v'è anche un'altra eccezione ed è rappresentata dalla ricorrenza di un *atto chiaro*. Secondo tale ultima teoria, il giudice nazionale dovrebbe essere convinto che la stessa evidenza nell'interpretazione di una norma s'imporrebbe ai giudici degli altri Stati membri. La teoria dell'atto chiaro è stata avvertita dai comunitaristi più attenti<sup>82</sup> sul duplice presupposto che essa da un lato trae spunto da un sistema, quale quello francese, in cui, essendo il giudice nazionale incompetente ad interpretare i trattati internazionali, postulare la chiarezza dell'atto significa eludere tale divieto, e che dall'altro v'è il rischio di considerare chiari, atti che, in realtà, non lo sono affatto.

La giurisprudenza della Suprema Corte, tuttavia, ha di fatto introdotto questo principio, seppur in ambito civilistico, statuendo che un giudice di ultima istanza non è obbligato alla rimessione quando la corretta applicazione della stessa norma si impone con un'evidenza tale da non lasciare spazio a ragionevoli dubbi<sup>83</sup>.

## 8. Modalità ed effetti processuali del rinvio alla Corte di giustizia

Esaurite le considerazioni sulla natura e sui presupposti della rimessione della questione pregiudiziale alla ECJ e prima di passare alla "procedura comunitaria", occorre ora soffermarsi brevemente su modalità ed effetti della rimessione, con particolare riguardo alla sospensione del processo tributario in corso.

Qualora il giudice tributario, sia esso la Commissione tributaria o la Corte di Cassazione, ritenga di dover procedere, su istanza di una delle parti o d'ufficio, al rinvio alla ECJ, esso provvederà ad emettere un'ordinanza con la quale, riferiti i termini ed i motivi dell'istanza con cui la questione è stata sollevata, disporrà l'immediata trasmissione degli atti alla Corte di Giustizia, sospendendo il giudizio in corso. Ciò è quanto disposto dall'art. 3 della l. 13 marzo 1958, n. 204, norma che prevede altresì l'invio a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno alla Cancelleria della ECJ, di copia dell'ordinanza insieme agli atti di causa.

La Corte ha predisposto una nota informativa<sup>84</sup> per la proposizione dei procedimenti pregiudiziali da parte dei giudici nazionali. Con specifico riferimento alla forma del rinvio pregiudiziale, essa prevede che la rimessione della questione può rivestire qualunque forma ammessa dal diritto nazionale per i provvedimenti interlocutori. La Corte avverte altresì che poiché è questo il documento base che avvia il procedimento ed il solo che, debitamente tradotto, sarà notificato ai soggetti interessati, esso deve essere redatto in modo chiaro, semplice e preciso senza elementi superflui<sup>85</sup>.

Essa, nelle intenzioni della Corte, deve: *i*) contenere una breve esposizione dell'oggetto della controversia, nonché dei fatti pertinenti quali sono stati constatati, o quantomeno chiarire le questioni di fatto sulle quali la questione pregiudiziale è basata; *ii*) riportare il contenuto delle norme nazionali applicabili, individuando altresì la giurisprudenza interna pertinente, indicandone i riferimenti precisi<sup>86</sup>; *iii*) identificare con esattezza le disposizioni comunitarie

G. e DANIELE L.; Cass., 27 novembre 1996, n. 10558, in *Giust.civ.*, 1997, 8778, e in *Giur.it.*, 1997, I, 1, 869.

<sup>82</sup> TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 279.

<sup>83</sup> Cfr. Cass., sez. I, 25 novembre 2003, n. 17953, in *Foro it.*, 2004, 1499. Sul versante tributario v. ADONNINO P., // *rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1477.

<sup>84</sup> Il documento è rinvenibile sul sito [www.curia.europa.eu/lit/instit/](http://www.curia.europa.eu/lit/instit/).

<sup>85</sup> La nota (cfr. punto 22) specifica che "una lunghezza che non supera una decina di pagine è spesso sufficiente per esporre il contesto di una domanda di pronuncia pregiudiziale in maniera adeguata. Pur rimanendo succinta, la decisione di rinvio deve tuttavia essere sufficientemente completa e contenere tutte le informazioni pertinenti, in modo da consentire alla Corte, nonché agli interessati legittimati a presentare osservazioni, di intendere correttamente l'ambito di fatto e di diritto della controversia nel procedimento nazionale".

<sup>86</sup> La nota si riferisce ad una pagina della Gazzetta Ufficiale o di una determinata raccolta, o, eventualmente,

rilevanti nella specie; *iv*) spiegare i motivi che hanno indotto il giudice a sollevare questioni sull'interpretazione o la validità di alcune disposizioni comunitarie, nonché il nesso che esso stabilisce tra esse e la normativa nazionale applicabile; *v*) riportare una sintesi degli argomenti delle parti nella causa principale; *vi*) contenere la soluzione o l'interpretazione a suo avviso condivisibile<sup>87</sup>. Le questioni pregiudiziali devono figurare in una parte distinta e devono essere comprensibili indipendentemente dalla lettura delle motivazioni.

L'effetto della proposizione della questione è quello della necessaria sospensione del giudizio in corso<sup>88</sup>, analogamente a quanto accade in caso di rimessione alla Corte costituzionale della questione incidentale di illegittimità.

Come si vede, il concetto di necessità, nel disegno della pregiudiziale comunitaria, si muove quindi su due piani: il primo è quello dei presupposti, per cui la "necessità" ricorre se non è possibile giungere ad una definizione della controversia senza la pronuncia pregiudiziale; il secondo è quello della sospensione del giudizio, intesa come impossibilità di compiere validamente atti del processo<sup>89</sup>, che è sempre necessaria, a prescindere dal fatto che il rinvio sia o meno obbligatorio.

### 9. Il giudizio dinanzi alla Corte di giustizia

Al procedimento per la decisione del rinvio pregiudiziale sono dedicati sia l'art. 23 dello Statuto della Corte di Giustizia, sia gli artt. 103-105 del regolamento di procedura del 19 giugno 1991 e successive modifiche<sup>90</sup>. Lo stesso art. 103, n. 1 prevede che fatte salve le disposizioni particolari previste dai tre suddetti articoli, il procedimento è disciplinato dalle disposizioni generali del regolamento, con riserva degli adattamenti imposti dalla natura del rinvio pregiudiziale.

Si tratta di un processo articolato in due fasi, l'una scritta e l'altra orale, caratterizzato da un'udienza nella quale la causa è trattata nella lingua nazionale del giudice che ha adito la Corte, e con la quale si chiude la partecipazione attiva delle parti, salva la riapertura del procedimento per casi eccezionali<sup>91</sup>.

Con riguardo ai profili della rappresentanza, seppure in linea di principio (art. 19 dello Statuto della ECJ) il contribuente dovrebbe necessariamente essere assistito, per la difesa nei procedimenti pregiudiziali (art. 104, n. 2, reg. proc.) si tiene conto delle norme di procedura vigenti dinanzi ai giudici nazionali che hanno effettuato il rinvio, con la conseguenza che la difesa può essere assunta da qualsiasi soggetto abilitato a rappresentare o assistere una parte nella causa principale<sup>92</sup>. Ciò comporta, per un verso che tutti i soggetti abilitati all'assistenza

ad una pagina internet.

<sup>87</sup> Per facilitarne la lettura occorre numerare i punti e i paragrafi della decisione di rinvio.

<sup>88</sup> Cfr. CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve ...*, cit., 380; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, I-Parte generale*, Torino, 2006, 376; DE MITA E., *Principi ...*, cit., 500; DELLA VALLE E., *Sospensione ...*, cit., 607; MARONGIU G., *Rinnovata giurisdizione delle commissioni ...*, cit., 134.

<sup>89</sup> In particolare non possono essere compiuti atti diversi da quelli diretti alla ripresa del processo stesso (cfr. DELLA VALLE E., *Sospensione ...*, cit., 613).

<sup>90</sup> Le ultime modifiche sono state approvate il 18 dicembre 2006. Il regolamento è disponibile sul sito [www.curia.europa.eu/lit/instit/](http://www.curia.europa.eu/lit/instit/). Le precisazioni "ufficiali" sono contenute all'interno della *Guida per gli avvocati*, 2007, sullo stesso sito internet. In dottrina, sulla procedura comunitaria si veda l'ultima edizione di TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2005.

<sup>91</sup> E' quanto accaduto in relazione alla ben nota vicenda Irap (ECJ, 3 ottobre 2006, C-475 del 2003), nel corso della quale si sono celebrate due udienze pubbliche cui hanno partecipato due diversi avvocati generali giunti a conclusioni diametralmente opposte.

<sup>92</sup> L'art. 38, n. 3, del reg. proc. prevede che l'avvocato che assiste o rappresenta una parte deve depositare in cancelleria un certificato da cui risulti che egli è abilitato a patrocinare dinanzi all'organo giurisdizionale. La

tecnica ex art. 12 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 possano prestare la loro attività e che, per l'altro, ricorrendone i presupposti previsti dalla legge interna, il contribuente possa provvedere senza assistenza<sup>93</sup>. Lo stesso principio, tuttavia, riferendosi al giudizio di rinvio, richiede che qualora la rimessione ex art. 234 del Trattato sia disposta dinanzi la Suprema Corte, la difesa, anche presso la Corte di Giustizia, debba essere assunta da un avvocato abilitato all'esercizio davanti le giurisdizioni superiori.

Il Cancelliere della Corte di giustizia, ricevuta la trasmissione degli atti da parte del giudice nazionale, provvede alla notificazione, in favore delle parti del giudizio *a quo* per intanto sospeso, dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale redatta secondo i criteri analizzati in precedenza. La Corte viene adita dal giudice nazionale<sup>94</sup> e non dalle parti del giudizio *a quo*, di talché esse devono avere conoscenza dell'inizio del procedimento in modo da presentare osservazioni scritte entro un termine perentorio e non prorogabile di due mesi, aumentato forfetariamente di dieci giorni in ragione della distanza, allo scopo di suggerire alla Corte le soluzioni alle questioni sollevate, nonché di esporre compiutamente i relativi fondamenti in punto di fatto e diritto.

Gli interessati non possono tuttavia rispondere per iscritto alle osservazioni scritte presentate dagli altri interessati, poiché è l'udienza pubblica la sede per svolgere oralmente tali rilievi. A tal fine, le osservazioni scritte vengono comunicate alle parti solo alla chiusura della fase scritta.

Per quanto il deposito delle osservazioni non sia obbligatorio e non produca effetti preclusivi sulla partecipazione attiva all'udienza di trattazione, l'usuale brevità dell'intervento orale rende le memorie scritte la sede più opportuna per l'esposizione delle proprie tesi.

La fase scritta del procedimento ha lo scopo di esporre adeguatamente alla Corte, ai giudici e all'avvocato generale i fatti oggetto di controversia, la ricostruzione giuridica della questione e le conclusioni proposte dagli interessati. Gli atti processuali non sono soggetti a formalità particolari, sono esenti da imposte e devono essere depositati nella cancelleria della Corte. L'atto, il cui originale deve essere sottoscritto dal difensore della parte, corredato di tutti gli allegati in esso menzionati, è depositato con cinque copie per la Corte e tante copie in più quante risultano essere le parti in causa; le copie devono essere autenticate dalla parte che le deposita (art. 37 reg. proc.).

Giova sottolineare che per i ricorsi pregiudiziali non ricorre l'obbligo di eleggere domicilio in Lussemburgo, atteso che la notificazione degli atti può essere effettuata mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento, fermo restando il diritto degli interessati di richiedere che le comunicazioni siano inviate loro per *telex* o qualunque altro mezzo tecnico di comunicazione<sup>95</sup>. Nel caso di notifica mediante raccomandata i termini decorrono dal momento della ricezione; viceversa, nel caso in cui essa avvenga mediante mezzo elettronico, si considera rilevante il momento della trasmissione.

Il deposito dell'originale dell'atto sospende la decorrenza del termine. Tuttavia, la data in cui una copia dell'originale, debitamente firmato e comprensivo degli allegati, perviene mediante

disposizione, dettata per gli avvocati, è certamente applicabile anche a tutti i soggetti abilitati secondo il diritto interno all'assistenza tecnica.

<sup>93</sup> Cfr. *Guida per gli avvocati*, cit., 6.

<sup>94</sup> Fino al momento della decisione la Cancelleria della Corte rimarrà in contatto con il giudice nazionale al quale trasmetterà copia degli atti di procedura.

<sup>95</sup> In tal caso la notifica s'intende regolarmente effettuata con la trasmissione mediante tali mezzi di comunicazione. Restano escluse dalla notificazione mediante strumento elettronico le sentenze e le ordinanze. Se per ragioni di ordine tecnico o per la natura o il volume dell'atto non può procedersi a notificazione mediante mezzi elettronici, l'atto è notificato mediante plico raccomandato con ricevuta di ritorno.

telecopia o altro mezzo<sup>96</sup>, è presa in considerazione ai fini dell'osservanza dei termini purché accompagnata dal deposito dell'atto (originale ed allegati<sup>97</sup>) entro i dieci giorni successivi.

Durante lo svolgimento delle formalità di notifica alle parti interessate e nel decorso del termine per il deposito di osservazioni, il presidente della Corte designa il relatore e il primo avvocato generale assegna la causa ad un collega. Eseguiti tali adempimenti e terminata la fase scritta del procedimento, nel corso di una riunione generale di tutti i giudici relatori, il designato presenta una breve relazione preliminare seguita dai rilievi dell'avvocato generale.

La relazione è un documento al quale le parti non avranno accesso e che con riguardo alle ipotesi di rinvio pregiudiziale contiene di regola una descrizione del contesto normativo e fattuale della controversia, l'indicazione della questioni pregiudiziali, nonché le soluzioni prospettate dalle parti nelle osservazioni scritte<sup>98</sup>. Di norma, la Corte, su proposta del relatore, dispone il passaggio alla fase orale, di talché il presidente, salvo che la Corte decida di assegnare alle parti un termine per presentare osservazioni scritte ulteriori, fissa la data dell'udienza (art. 54 reg. proc.).<sup>99</sup> Se è stato fissato un termine per la presentazione di osservazioni scritte, il presidente fissa la data dell'inizio della fase orale alla scadenza di tale termine<sup>100</sup>.

Per la generalità delle cause che si svolgono di fronte alla Corte, poiché essa già conosce l'insieme dei documenti presentati dalle parti nella fase scritta, la fase orale è occasione per l'approfondimento del contraddittorio, per rammostrare nuove circostanze di fatto o di diritto che non sono state inserite nelle osservazioni scritte in quanto soppravenute, per rispondere ai quesiti della Corte e, in generale, per riassumere oralmente le difese replicando agli argomenti svolti nelle osservazioni scritte da parte degli altri soggetti interessati<sup>101</sup>.

E' il presidente ad aprire e dirigere l'udienza e può porre quesiti alle parti interessate, al relatore e all'avvocato generale. Si procede partendo dall'esposizione delle soluzioni proposte dalle parti<sup>102</sup> accompagnate dalle ragioni che ne costituiscono fondamento; seguono le eventuali brevi repliche dei medesimi. La stessa Corte di Giustizia ha ritenuto di dover sottolineare che nel caso in cui una parte si astenga dallo svolgere difese orali, tale rifiuto non sarà mai inteso come acquiescenza alle tesi sostenute dagli altri soggetti interessati.

<sup>96</sup> I recapiti cui inviare la documentazione sono indicati all'interno della *Guida per gli avvocati*, cit., 11, sub par. 5.c.

<sup>97</sup> I documenti che s'intendono sottoporre alla Corte devono essere indicati già all'interno delle osservazioni scritte. Esclusi i casi eccezionali ed il consenso delle parti, la Corte non prende in considerazione documenti prodotti fuori termine ovvero presentati direttamente in udienza. Devono essere allegati solo i documenti pertinenti e, se essi risultano di un certo volume, è opportuno produrre gli estratti, fermo il deposito in cancelleria dell'intero documento.

<sup>98</sup> Cfr. *Guida per gli avvocati*, cit., 18-19. Gli argomenti utilizzati dalle parti per giungere alle conclusioni espresse non sono ripresi.

<sup>99</sup> Se ricorrono circostanze particolari, il presidente può disporre che una causa sia decisa con priorità o che venga differita. Se le parti chiedono di comune accordo il rinvio, il presidente può accordarlo.

<sup>100</sup> Da tali provvedimenti, relativi alla chiusura dell'istruzione, si distinguono le misure preparatorie (art. 54-bis reg. proc.), che ricorrono qualora il relatore o l'avvocato generale chiedano alle parti di fornire, entro un determinato termine, informazioni e chiarimenti cui le parti rispondono oralmente all'udienza ovvero attraverso uno scritto successivamente comunicato alle altre parti.

<sup>101</sup> Le indicazioni rese dalla Corte nella *Guida* richiedono che quanto già esposto per iscritto non deve essere ripetuto nella fase orale; qualora l'udienza riguardi più procedimenti connessi, i difensori sono tenuti a coordinare le esposizioni in modo da evitare la ripetizione degli argomenti già svolti nel corso della stessa udienza. A tal fine, prima dell'udienza, la Corte invita i difensori ad un breve incontro finalizzato all'organizzazione dell'udienza, occasione in cui il relatore e l'avvocato generale possono indicare altri punti che sarebbe consigliabile affrontare oralmente.

<sup>102</sup> Ciascun difensore può esporre per mezz'ora al massimo, non computandosi il tempo necessario per rispondere ai quesiti posti dalla Corte.

vanza dei termini purché  
oci giorni successivi.

essate e nel decorso del  
gna il relatore e il primo  
menti e terminata la fase  
udici relatori, il designa-  
vvocato generale.

esso e che con riguardo  
: del contesto normativo  
iali, nonché le soluzioni  
su proposta del relatore,  
Corte decida di assegna-  
issa la data dell'udienza  
e di osservazioni scritte,  
ale termine<sup>100</sup>.

poiché essa già conosce  
se orale è occasione per  
anze di fatto o di diritto  
venute, per rispondere ai  
plicando agli argomenti

alle parti interessate, al  
delle soluzioni proposte  
mento; seguono le even-  
to di dover sottolineare  
ale rifiuto non sarà mai  
sati.

vocati, cit., 11, sub par. 5.c.

l'interno delle osservazioni  
considerazione documenti  
legati solo i documenti per-  
no il deposito in cancelleria

rigere alle conclusioni espo-

a decisa con priorità o che  
accordarlo.

ire preparatorie (art. 54-bis  
arti di fornire, entro un de-  
'udienza ovvero attraverso

er iscritto non deve essere  
ensori sono tenuti a coor-  
corso della stessa udienza  
alizzato all'organizzazione  
ri punti che sarebbe consi-

mpo necessario per rispon-

Dopo la presentazione da parte dell'avvocato generale delle sue conclusioni orali motivate, il presidente dichiara chiusa la fase orale; la sentenza<sup>103</sup> è pronunciata in pubblica udienza, previa convocazione delle parti. Le regole procedurali consentono l'eventuale soppressione della fase orale ai sensi dell'art. 104, n. 4 del reg. proc.. In particolare, in ciò duplicandosi la disposizione di cui all'art. 44-bis del reg. proc., valevole per i ricorsi in generale, la Corte, dopo la presentazione delle memorie ex art. 23 dello Statuto, su richiesta del giudice relatore, può provvedere in tal senso dopo aver informato gli interessati sul loro diritto di presentare una domanda che indichi i motivi per i quali desiderano essere sentiti.

Occorre sottolineare che l'art. 104-bis del reg. proc. dispone che su domanda del giudice nazionale, seguita da una proposta del relatore e sentito l'avvocato generale, il presidente, in via eccezionale, può trattare una domanda pregiudiziale secondo un procedimento accelerato, ove le circostanze comprovino l'urgenza di giungere ad una decisione della questione sollevata. In tal caso, con il provvedimento di rinvio sarà comunicata alle parti anche la data dell'udienza, attribuendosi alle parti un termine comunque non inferiore a quindici giorni, per il deposito di memorie; il presidente può invitare le parti a limitare le proprie osservazioni ai punti di diritto essenziali sollevati dalla questione pregiudiziale. In tal caso le memorie sono comunicate alle parti prima dell'udienza.

## 10. Effetti delle sentenze emesse a seguito di rinvio pregiudiziale

La sentenza emessa dalla Corte a seguito del rinvio pregiudiziale comporta l'obbligo per il giudice *a quo*<sup>104</sup> di applicare la norma comunitaria come interpretata dalla ECJ, eventualmente disapplicando la disposizione interna contrastante. La sentenza produce tuttavia i suoi effetti anche al di fuori del giudizio in relazione al quale è stata resa, vincolando sia tutti gli altri giudici, sia l'Amministrazione finanziaria, sia, *de jure condendo*, il legislatore; la sentenza della Corte, in altri termini, è strumento di precisazione dei diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato.

Il carattere di vincolatività, tuttavia, non reca con sé un divieto di *ne bis in idem*<sup>105</sup>, dal momento che non si esclude un rinvio pregiudiziale successivo, sia allo scopo di ottenere dalla Corte un chiarimento sulla materia su cui è intervenuta la sentenza, sia per spingere la Corte comunitaria a mutare orientamento<sup>106</sup>.

La sentenza della Corte di Giustizia, oltremodo, si distingue, come sottolineato dalla dottrina<sup>107</sup>, dalla pronuncia della Corte Costituzionale. La prima non assurgerebbe mai al livello di formale incidenza sul diritto, pur possedendo, oltre all'efficacia endoprocessuale, una portata *erga omnes*; allo stesso tempo sussiste, a differenza di quanto accade per la pregiudizialità

<sup>103</sup> La Corte provvede con ordinanza ai sensi dell'art. 104, n. 3, quando una questione pregiudiziale sia identica ad una questione sulla quale la Corte ha già statuito, o qualora la soluzione di tale questione possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza; in questi casi, sentito l'avvocato generale, indica nell'ordinanza la precedente sentenza o la giurisprudenza pertinente. La Corte ricorre all'ordinanza, ai sensi della stessa disposizione, quando la soluzione della questione pregiudiziale non dia adito a dubbi ragionevoli.

<sup>104</sup> Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1481.

<sup>105</sup> ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1483.

<sup>106</sup> Così TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 284, il quale avverte che, di contro, nel caso di rinvio pregiudiziale di validità di un atto comunitario, se la ECJ si pronuncia nel senso della validità l'effetto è strettamente limitato al caso di specie ed ai motivi specifici della censura. Diversamente, ove dichiarati l'invalidità dell'atto si produce l'effetto della cosa giudicata formale e sostanziale analogamente a quanto accade nell'ipotesi di annullamento ex art. 230 del Trattato.

<sup>107</sup> In tal senso BRIGUGLIO A., *Pregiudizialità comunitaria ...*, cit., 87-88.

costituzionale, il condizionamento del processo pregiudiziale alla perdurante pendenza del processo principale<sup>108</sup>.

Il piano effettuale delle sentenze della ECJ rispetto alla Corte Costituzionale mostra le ragioni della pregiudizialità, più sopra approfondita, del rinvio alla ECJ rispetto alla risoluzione della questione costituzionale. Ed invero, il ruolo centrale ed unificante della Corte di giustizia quale "ultima depositaria dell'interpretazione del diritto comunitario tributario" consente di porgere "alla Corte Costituzionale un'interpretazione certa ed affidabile che assicuri l'effettiva rilevanza del dubbio di legittimità costituzionale"<sup>109</sup>.

La rilevanza delle sentenze della ECJ si apprezza sotto il profilo del loro essere strumento di traduzione dei principi comunitari negli ordinamenti nazionali. Anzi, v'è chi sostiene, e la tesi non può che essere condivisa, che se la fiscalità comunitaria ha assunto un ruolo ben più pregnante di quello che gli estensori del Trattato avevano tracciato, ciò è dovuto proprio alla ECJ<sup>110</sup>. Ciò posto e considerando altresì che anche la Corte Costituzionale ha affermato nei fatti il valore di *ius* delle sentenze della Corte comunitaria<sup>111</sup>, si comprende come le decisioni di quest'ultima ormai trascendano la dimensione meramente giurisdizionale.

Del resto, la circostanza che la ECJ di fatto aspiri<sup>112</sup> a divenire fonte di produzione del diritto comunitario è testimoniato dall'assenza di una previsione che imponga il rispetto, nel giudizio comunitario, del principio della domanda. La Corte di Giustizia, infatti, in diverse occasioni, ha ritenuto legittima un'estensione dell'oggetto del giudizio<sup>113</sup> fino a ricomprendere l'interpretazione di norme comunitarie che il giudice nazionale non abbia ritenuto di dover sottoporre alla ECJ<sup>114</sup>; si tratta di un profilo, quello della non corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, che, associato all'ormai pacifica efficacia *erga omnes* delle sentenze della Corte, è destinato ad alimentare perplessità sulla effettiva tutela (anche) dei contribuenti che non abbiano preso parte al giudizio *a quo*.

Questioni di tutela dell'affidamento del contribuente si pongono altresì con riguardo alla decorrenza degli effetti prodotti dalle sentenze pregiudiziali della ECJ. In linea di principio esse hanno efficacia *ex tunc* poiché definiscono la portata della norma comunitaria così come avrebbe dovuto essere interpretata sin dal momento della sua entrata in vigore con la conseguente estensione degli effetti ai rapporti sorti prima della sentenza purché non esauriti<sup>115</sup>.

<sup>108</sup> Ancora BRIGUGLIO A., *Pregiudizialità comunitaria* ..., cit., 95.

<sup>109</sup> E' il pensiero di AMATUCCI A., *La normativa comunitaria*, cit., 1191.

<sup>110</sup> Così ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in *Diritto tributario internazionale* - UCKMAR V. (coordinato da), cit. 1212.

<sup>111</sup> Si tratta di un principio stabilito dalla Consulta (cfr. Corte Cost., 23 aprile 1985, n. 131) con cui si è rilevata l'immediata applicabilità, in luogo delle disposizioni nazionali confliggenti, delle disposizioni comunitarie come interpretate dalla Corte di Giustizia.

<sup>112</sup> Si tratta di una propensione manifestata *per facta concludentia*, fermo restando che le sentenze della ECJ non sono considerate fonti del diritto comunitario (cfr. BIZIOLI G., *Le fonti di diritto comunitario* ..., cit., 32-33).

<sup>113</sup> ECJ, C-83 del 1978, cit; *ib.*, 28 giugno 1978, C-70 del 1977 (Simmenthal), in *Racc.*, 1978, 1453; *ib.*, 10 gennaio 1985, C-229 del 1983 (Leclerc); *ib.*, 11 dicembre 1997, C-42 del 1996 (Sif). *Contra* ECJ, 21 gennaio 1999, C-142 del 1997 (Fenocchio), in *Racc.*, 1999, 3845.

<sup>114</sup> La Corte ha affermato di dover altresì dichiarare la propria competenza a pronunciarsi sull'interpretazione di norme comunitarie anche quando è il diritto nazionale a regolare la fattispecie e quest'ultimo operi un rinvio al diritto comunitario (cfr. ECJ, 18 ottobre 1990, C-197 del 1989, in *Racc.*, 1990, I-3763). Analogamente accade qualora il diritto interno riproduce testualmente una norma comunitaria (cfr. ECJ, 12 novembre 1992, C-73 del 2089, in *Racc.*, 1992, I-5621). La dottrina (cfr. TESAURO G., *Diritto comunitario*, cit., 275) ritiene non condivisibile questo approccio.

<sup>115</sup> Cfr. ECJ, 17 febbraio 2005, cause riunite C-453 del 2002 e C-462 del 2002, in cui la Corte osserva che la norma interpretata dalla Corte nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE "può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e sviluppatisi prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, sempre che, d'altro canto, sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente

Se  
del r  
giuris  
ziona  
anche  
su tal  
avvia  
sentel  
Lo  
munq  
effetti  
del di

una lite  
<sup>116</sup> Cfr. E  
<sup>117</sup> Cfr. C  
<sup>118</sup> Cfr. E  
<sup>119</sup> Cfr. E  
nese del  
prospett  
pubblich  
imposte  
limitare  
<sup>120</sup> Cfr. E  
te,...), p  
interpre  
essere ar  
l'interpr

Senonché, ai sensi dell'art. 231 del Trattato, la Corte ha la possibilità di precisare gli effetti del regolamento annullato che devono considerarsi come definitivi. Tale facoltà, estesa dalla giurisprudenza comunitaria<sup>116</sup> alle pronunce pregiudiziali, è stata criticata dalla Corte Costituzionale<sup>117</sup> che ha statuito come l'efficacia *ex nunc* della dichiarazione di invalidità, ove riguardi anche le parti del giudizio *a quo*, pone problemi di effettività della tutela giurisdizionale. Anche su tali rilievi, formulati altresì da giudici nazionali non italiani, la Corte ha successivamente avviato la tendenza a fare salvi i diritti di coloro che avessero proposto, prima della data della sentenza, un ricorso giurisdizionale o un reclamo equivalente<sup>118</sup>.

Lo sguardo d'insieme della giurisprudenza comunitaria in materia tributaria mostra comunque la propensione a considerare l'efficacia *ex tunc* come la regola<sup>119</sup> e la limitazione degli effetti come ipotesi eccezionale<sup>120</sup> in ragione della necessità di tutelare l'obiettività e la certezza del diritto nell'ordinamento giuridico comunitario.

una lite relativa all'applicazione di detta norma (...)" Cfr. ADONNINO P., *Il rinvio pregiudiziale ...*, cit., 1482.

<sup>116</sup> Cfr. ECJ, 22 maggio 1985, C-33 del 1984; *ib.*, 27 febbraio 1985, C-127-128 del 1979.

<sup>117</sup> Cfr. Corte Cost., 21 aprile 1989, n. 232, in *Foroit.*, 1990, I, 1855.

<sup>118</sup> Cfr. ECJ, 26 aprile 1994, C-228 del 1992.

<sup>119</sup> Cfr. ECJ, 31 marzo 1992, C-200 del 1990 (Dansk Denkavit) relativa alla violazione, da parte del governo danese del divieto di istituire un'imposta sulla cifra d'affari. A sostegno della sua richiesta il governo danese ha prospettato in quell'occasione le gravissime conseguenze che questa sentenza avrebbe prodotto sulle finanze pubbliche e sul sistema giudiziario della Danimarca. La Corte ha osservato tuttavia che il divieto di istituire imposte sulla cifra d'affari risulta chiaramente dalla sua formulazione di talché non sarebbe stato possibile limitare nel tempo gli effetti della sentenza.

<sup>120</sup> Cfr. ECJ, 9 marzo 2000, C-437 del 1997 in cui si legge: "Occorre rilevare che solo in via eccezionale la Corte, (...), può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Siffatta limitazione può essere ammessa, secondo la costante giurisprudenza della Corte, solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta.