

IL RUOLO DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO EUROPEO

Indice

1. Il potere giudiziario nell'ambito dell'Unione europea. 2. Il ruolo della giurisprudenza della Corte di giustizia nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario. 3. Brevi spunti sull'apporto degli avvocati generali alla formazione delle decisioni della Corte di Giustizia. 4. Il carattere essenzialmente ricognitivo della giurisprudenza comunitaria in materia di Iva. 5. L'atteggiamento casistico della giurisprudenza comunitaria in materia di accise o dazi, nonché in materia di aiuti di Stato. 6. La giurisprudenza creativa in materia di imposte dirette. 7. Segue: la c.d. rule of reason ed il bilanciamento dell'interesse comunitario con gli interessi nazionali. 8. Alcune osservazioni di sintesi sul ruolo della giurisprudenza comunitaria rispetto alla regolamentazione della fiscalità europea.

1. Il potere giudiziario nell'ambito dell'Unione europea.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (per comodità definita anche come "CGE") ha la funzione di assicurare l'uniformità di interpretazione ed applicazione delle norme comunitarie in ciascuno degli Stati membri (funzione "nomofilattica").

In specie, la CGE è chiamata (ai sensi dell'art. 267 del TFUE) a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla interpretazione del diritto comunitario e dunque ad effettuare un'opera di ricostruzione ermeneutica delle norme e dei principi espressi nel Trattato e negli atti normativi del diritto comunitario derivato. Ed invero, pur se i giudici nazionali sono tenuti in via ordinaria a dare attuazione alle norme comunitarie nel diritto interno, in quanto il diritto comunitario è direttamente applicabile negli Stati membri, essi possono proporre questioni pregiudiziali in merito alla interpretazione di norme

comunitarie ovvero alla compatibilità di norme del diritto interno con l'ordinamento europeo.

In particolare, la Corte di Giustizia è chiamata a pronunciarsi sulla *quaestio juris*, definendo il significato della norma comunitaria rilevante per il giudizio, mentre il giudice nazionale è tenuto a pronunciarsi sulla *quaestio facti*, così da pervenire alla decisione sulla fattispecie concreta applicando le norme pertinenti (compresa quella comunitaria).

Il contenuto della decisione della Corte di giustizia riguarda non soltanto la ricostruzione della norma comunitaria (e dunque l'interpretazione in senso stretto), ma anche sovente la compatibilità delle norme interne con il parametro comunitario. Il fatto storico tende a rilevare nel giudizio della Corte di Giustizia come elemento delimitativo del *thema decidendum*, soprattutto al fine di stabilire l'applicabilità o meno del diritto comunitario (e quindi la competenza del giudice comunitario).

Il meccanismo del rinvio pregiudiziale – anche definito come “pregiudiziale interpretativa comunitaria” – si presenta come una facoltà per i vari organi giurisdizionali nazionali e diviene un obbligo solo per i giudici di ultima istanza (per le decisioni dei quali, cioè, non è più possibile presentare una impugnazione).

Attraverso tale meccanismo i giudici nazionali si presentano come una sorta di “strumento” del processo di integrazione europea: al fine di favorire l'uniformità e la corretta applicazione del diritto comunitario, evitando così che i giudici dei vari Stati membri possano formare una giurisprudenza condizionata dalle tradizioni giuridiche locali, il rinvio interpretativo determina una “cooperazione giudiziaria” tra ordinamenti separati eppure coordinati ed appare destinato a produrre una giurisprudenza centralizzata ed europea in ordine all'ordinamento comunitario, rispetto alla quale i contributi dei giudici nazionali sono valorizzati come impulsi provenienti da sistemi giuridici distinti che confluiscono in un unico contesto ordinamentale.

Le sentenze interpretative pronunciate dalla Corte di Giustizia a seguito del rinvio pregiudiziale producono un effetto vincolante per il giudice nazionale che le ha sollecitate (e per i gradi successivi del medesimo giudizio). Esse peraltro sono destinate ad espandere i propri effetti anche oltre il giudizio cui si riferiscono, in quanto relative a

questioni giuridiche di portata generale; in tal senso si può sostenere che le sentenze interpretative assumono un carattere impegnativo rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali.

Quanto all'efficacia temporale delle sentenze della Corte di Giustizia, in linea di massima vale la regola generale dell'efficacia *ex tunc*, con riconoscimento della latitudine interpretativa e della validità della norma comunitaria fin dall'origine. Peraltro, tale criterio è stato sovente bilanciato con esigenze di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento incolpevole dei terzi; particolarmente in materia economica e finanziaria, la CGE ha riconosciuto l'efficacia *ex nunc* delle sentenze interpretative laddove interferenti con i comportamenti dei terzi in buona fede che avevano fatto affidamento sulla portata della normativa nazionale prima della sentenza emessa dalla giustizia comunitaria.

2. Il ruolo della giurisprudenza della Corte di giustizia nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario.

La Corte di Giustizia Europea è andata precisando le dimensioni ed i confini del diritto comunitario attraverso un'opera costante di lettura e "riconoscimento" dei vari atti normativi emanati dalle istituzioni comunitarie.

In dottrina si è sovente sottolineato come la Corte di Giustizia abbia fornito un consistente apporto alla definizione del sistema giuridico dell'Unione europea, anche con contributi di carattere creativo, così da supplire alla carenza di norme di riferimento nel tessuto normativo comunitario. La funzione "creativa" è stata ravvisata in particolare nella creazione autonoma di norme giuridiche e nella integrazione del diritto comunitario, primario e derivato, e comunque nella continua ricerca di principi generali che potessero definire l'orizzonte assiologico della disciplina normativa.

In questa prospettiva è stato ripetutamente osservato che la giurisprudenza della CGE ha contribuito in maniera determinante allo sviluppo del diritto comunitario, influenzando anche sull'attività normativa delle istituzioni europee attraverso l'indicazione delle linee generali emergenti dall'ordinamento vigente ed il costante confronto con i fondamentali scopi di integrazione sopranazionale.

Appare dunque sostanzialmente pacifica l'attribuzione di un ruolo di primaria rilevanza alla giurisprudenza della Corte di giustizia nella definizione del sistema delle fonti dei vari comparti del diritto comunitario (e chiaramente anche del diritto tributario comunitario).

Con specifico riferimento al settore della fiscalità, occorre rilevare che la CGE è stata costantemente sollecitata nel corso degli anni ad intervenire in sede interpretativa per dirimere questioni dubbie e colmare lacune ed insufficienze del diritto comunitario.

In particolare, il dato quantitativo delle decisioni riguardanti la materia fiscale è assai rilevante soprattutto se confrontato con il numero di atti normativi emanati dalle istituzioni comunitarie (secondo quanto già indicato in precedenza al cap. 3).

Le sentenze della CGE possono essere in linea di massima raggruppate in quattro gruppi omogenei, il cui indice di affinità è costituito dall'oggetto della decisione giurisdizionale. A tal proposito emerge fin da ora il peso davvero rilevante occupato dalle sentenze riguardanti l'Iva, comprensibile se confrontato con il rilievo assunto da tale tributo nel sistema comunitario; anche consistente è il gran numero di decisioni concernenti i principi generali, e cioè il complesso di principi e regole di cui è riconosciuta l'applicabilità alla materia fiscale a prescindere dall'esistenza di un testo normativo di riferimento; numerose sono le sentenze concernenti le imposte indirette ed i dazi; decisamente poche appaiono infine le decisioni riconducibili espressamente alle imposte dirette.

Aldilà di considerazioni di ordine statistico e classificatorio, che comunque forniscono spunti ricostruttivi intorno all'incidenza ed al ruolo della Corte di Giustizia in materia tributaria, è possibile in linea di massima enucleare alcuni filoni principali della giurisprudenza comunitaria, così da indicare i principi generali emergenti dall'ordinamento europeo (e dunque rispondenti ad una logica generale e non specifica del singolo tributo) ovvero illustrare la posizione generalmente assunta nell'inquadramento della disciplina di un singolo tributo (o di un gruppo omogeneo di tributi).

3. Brevi spunti sull'apporto degli avvocati generali alla formazione delle decisioni della Corte di Giustizia.

Assai importante nel processo di formazione della giurisprudenza comunitaria è l'apporto fornito dagli avvocati generali, i quali attraverso la presentazione di conclusioni scritte forniscono una prospettazione sintetica della fattispecie in esame, depurata da possibili deviazioni di parte e soprattutto adeguatamente vagliata rispetto agli argomenti giuridici adottati.

Senza assumere carattere vincolante, le conclusioni degli avvocati generali esercitano una importante influenza sulla decisione della Corte di Giustizia in quanto contengono una analisi comparatistica sugli ordinamenti degli Stati membri ed una accurata ricostruzione della giurisprudenza precedente che costituiscono il più delle volte l'imprescindibile materiale da utilizzare per formulare il giudizio di diritto.

Ed invero, è da ritenere che il contributo dell'avvocatura generale, in quanto organo autonomo rispetto alle parti coinvolte nel processo, rivolto sostanzialmente alla tutela dell'interesse generale dell'Unione europea, costituisca un importante elemento di formazione del convincimento giudiziale e possa consentire di mantenere sempre vivo il collegamento tra la specificità del caso in esame e la trama dei valori di fondo dell'ordinamento comunitario.

Con riferimento alla materia fiscale si può osservare che le conclusioni presentate dagli avvocati generali sono state frequentemente accolte nelle sentenze della CGE, come è dato evincere dalle motivazioni addotte dai giudici.

In particolare, all'apporto degli avvocati generali possono ricondursi non soltanto le principali teorie ricostruttive formulate dalla giurisprudenza in materia di disciplina dell'Iva e di altre imposte armonizzate, ma soprattutto le tesi "creative" elaborate dalla Corte di Giustizia in merito ai principi normativi riguardanti le imposte dirette.

4. Il carattere essenzialmente ricognitivo della giurisprudenza comunitaria in materia di Iva.

La materia in cui si registra il maggior numero di decisioni della CGE riguarda senz'altro l'imposta sul valore aggiunto, stante il carattere tipicamente europeo del tributo.

E' peraltro significativo che la Corte di Giustizia mostri in questo settore dell'ordinamento fiscale una tendenza essenzialmente ricognitiva delle norme esistenti, rinunciando a sviluppare principi di ordine generale a rilevanza trasversale (validi cioè anche per altri tributi). L'atteggiamento ricognitivo si esprime così attraverso la disamina puntuale delle norme previste negli atti comunitari del diritto derivato (particolarmente nelle direttive riguardanti l'Iva) e la precisazione in via interpretativa della latitudine semantica assunta dalle norme medesime.

E' pur vero che la giurisprudenza comunitaria ha contribuito in modo determinante ad enucleare i tratti fondamentali dell'Iva sulla base delle regole formulate nelle varie direttive: è stata così riconosciuta la natura giuridica del tributo come imposta sui consumi; sono stati individuati gli elementi qualificanti della disciplina comunitaria nella generalità dell'imposizione alle operazioni commerciali, nella proporzionalità dell'aliquota, nel carattere di imposta plurifase e nella neutralità determinata dalla imposizione del valore aggiunto; è stata puntualizzata la fattispecie impositiva sia negli elementi oggettivi sia negli elementi soggettivi.

Peraltro, la ricostruzione dei tratti qualificanti della disciplina comunitaria del tributo costituisce sovente il filo conduttore della giurisprudenza comunitaria anche nella definizione dei profili applicativi ed interpretativi delle regole stabilite dalle direttive per la fase di attuazione dell'Iva (ad es. in tema di detrazione e rivalsa, di esigibilità dell'imposta, di adempimenti ed obblighi strumentali etc.) così come nella individuazione delle fattispecie derogatorie ammesse dalla disciplina interna (ad es. le esenzioni o le esclusioni).

Talora, l'attitudine ricognitiva della Corte di Giustizia con riguardo alla disciplina dell'Iva si attenua per lasciare lo spazio a ricostruzioni normative connotate da una evidente valenza "creativa". Così, in relazione al tema della possibile duplicazione del prelievo fiscale su un medesimo presupposto la Corte di Giustizia ha definito il principio del divieto di doppia imposizione che non trova un riferimento

normativo espresso ⁽¹⁾. Anche con riferimento al tema del diritto al rimborso dell'imposta a causa di un indebitato la CGE ha elaborato un orientamento che, pur in assenza di norme specifiche nelle direttive, vale a ricostruire in via interpretativa la portata dei diritti individuali ed a limitare le irragionevoli compressioni operate dalla disciplina interna ⁽²⁾. Va altresì menzionata la vicenda dell'abuso del diritto che è stata formulata originariamente proprio con riferimento alla disciplina dell'Iva per contrastare le costruzioni negoziali artificiose operate dai contribuenti al fine di ottenere un ingiusto risparmio di imposta ⁽³⁾.

Tale atteggiamento "creativo" occupa comunque uno spazio marginale della giurisprudenza comunitaria in materia di Iva, in quanto le principali questioni poste all'attenzione dei giudici trovano una soluzione mediante l'opera di ricostruzione casistica ed analitica della disciplina comunitaria vigente.

5. L'atteggiamento casistico della giurisprudenza comunitaria in materia di accise o dazi, nonché in materia di aiuti di Stato.

Sull'argomento delle accise, dei dazi e dei diritti doganali la giurisprudenza della CGE assume una impostazione orientata tipicamente al *case by case approach*, intervenendo per risolvere questioni specifiche e casi di interpretazione ed applicazione della legislazione comunitaria. Ed invero non è facile rinvenire apprezzabili filoni teorici in questo settore normativo, trattandosi perlopiù di ricomporre ed ordinare fattispecie assai dettagliate e minute.

Un tema ricorrente è rappresentato in specie dalla identificazione della nozione di "tasse ad effetto equivalente" ai dazi, rispetto al quale nella giurisprudenza comunitaria sembra consolidarsi il convincimento che la similarità dei prodotti debba

¹) CGE sentenza del 5.5.1982, causa C-15/81, *Schul*; sentenza del 25.2.1988, causa C-299/86, *Drexl*.

²) CGE sentenza del 6.7.1995, causa C-62/96, *BP Soupergaz c. Grecia*; sentenza del 2.12.1997, causa C-188/95, *Fantask*.

³) CGE sentenza 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax*.

essere giudicata in relazione alla classificazione dei prodotti nella stessa categoria fiscale, doganale o statistica (⁴).

Va segnalato peraltro come la giurisprudenza comunitaria abbia cercato ripetutamente di individuare l'ambito applicativo del divieto di tasse ad effetto equivalente rispetto al principio di non discriminazione relativo alle imposte indirette. A tal proposito si è precisata la diversità sistematica delle due norme e la necessità di puntualizzare per ogni fattispecie concreta la riconducibilità all'uno o all'altro regime giuridico (⁵).

In qualche caso per distinguere adeguatamente tra le fattispecie riconducibili al divieto di tasse ad effetto equivalente ovvero al principio di non discriminazione fiscale si è suggerito di porre attenzione al profilo della destinazione del tributo: in specie la giurisprudenza ha precisato che, ove il gettito fiscale sia destinato a supporto del prodotto soggetto a tassazione generando un beneficio compensato integralmente dal tributo pagato, si è in presenza di una tassa ad effetto equivalente; nel caso di un tributo ristorato solo parzialmente dal beneficio ricevuto si ricade invece nel campo di applicazione del principio di non discriminazione (⁶).

Un diffuso atteggiamento casistico sembra potersi ricostruire anche nella giurisprudenza della CGE in materia di aiuti di Stato.

Vale la pena osservare a tal riguardo che tale impostazione trova un fondamento concettuale nell'idea che il giudizio sulla applicabilità della disciplina degli aiuti di Stato deve essere formulato *a posteriori*, riguardando cioè gli effetti che si producono in ordine alla concorrenza e non agli obiettivi programmatici perseguiti o dichiarati dal legislatore nazionale. La norma comunitaria, infatti, nell'interpretazione giurisprudenziale è ricostruita in funzione dello scopo di evitare che i benefici tributari concessi da uno Stato membro possano incidere in modo distorsivo sugli scambi nel

⁴) CGE sentenza del 4.4.1968, causa C-27/1967

⁵) CGE sentenza del 1.3.1966, causa C-48/65, *Luttick*; sentenza del 17.7.1997, causa C-90/94, *Haar Petroleum*; sentenza del 17.9.1997, causa C-130/96 *Fazenda publica*

⁶) CGE sentenza del 11.3.1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest*; sentenza del 27.10.1993, causa C-72/92, *Schartbtkke*; sentenza del 17.9.1997, causa C-130/96 *Fazenda publica*.

mercato comune così da alterare la regolarità del gioco concorrenziale; il divieto degli aiuti di Stato non è pertanto condizionato dall'apprezzamento delle cause o delle finalità sottese alla norma agevolativa, bensì è definito in relazione all'impatto (e dunque al complesso degli effetti) che si produce sul sistema della concorrenza ⁽⁷⁾. Ne consegue evidentemente l'esigenza di effettuare, in sede di decisione giudiziaria, una analisi accurata degli effetti concreti che si vanno producendo sull'assetto concorrenziale in relazione alla misura di aiuto di Stato oggetto del sindacato giudiziale.

6. *La giurisprudenza creativa in materia di imposte dirette.*

A differenza di quanto visto per l'Iva e le imposte indirette, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha fornito un apporto decisamente "creativo" alla ricostruzione della normativa comunitaria applicabile alla materia delle imposte dirette.

Innanzitutto la CGE si è soffermata sulla portata del principio di non discriminazione fiscale per puntualizzarne i caratteri e l'ambito di applicazione: non a caso la prima decisione in assoluto in tema di imposte dirette riconosce espressamente il divieto di discriminazione diretta a danno dei cittadini esteri di uno Stato membro da parte di una norma nazionale ⁽⁸⁾; successivamente è stata precisato il divieto di discriminazione indiretta, che viene attuata mediante forme occulte o dissimulate ⁽⁹⁾.

L'effetto lesivo e discriminante della norma nazionale viene giudicato dalla giurisprudenza comunitaria non tanto in termini di risultato effettivo, quanto piuttosto di mera potenzialità. Emerge così un'ulteriore caratterizzazione del principio di discriminazione: questo viene inteso come semplice rischio di produrre un'alterazione dell'assetto concorrenziale e, dunque, di determinare un pregiudizio rispetto al pari trattamento degli operatori economici, e non anche come un risultato obiettivo da riscontrare (e provare) materialmente. E' evidente che proprio questa connotazione in termini di potenzialità del principio di non discriminazione, operata in sede

⁷) CGE sentenza del 24.2.1987, causa C-310/85, *Deufil*.

⁸) CGE sentenza del 28.1.1986, causa C-270/83 *Avoir Fiscal*.

⁹) CGE sentenza del 8.5.1990, causa C-175/88 *Biehl*; sentenza del 13.7.1993, causa C-330/91 *Commerzbank*; sentenza del 27.6.1996, causa C-107/94 *Asscher*

giurisprudenziale, vale ad allargare sensibilmente l'ambito di applicazione della regola comunitaria rispetto all'enunciato normativo contenuto nel Trattato.

In epoca più recente la Corte di Giustizia sembra avere spostato il baricentro del sindacato dalla discriminazione vera e propria alla restrizione di una libertà comunitaria, indipendentemente dall'analisi degli effetti distorsivi prodotti da una regola discriminatoria; pertanto, l'illegittimità della norma nazionale viene giudicata in relazione all'effetto restrittivo di una delle quattro libertà fondamentali previste dal Trattato e non anche con riguardo alla sussistenza di una differenziazione di trattamento tra soggetti residenti e soggetti non residenti. Tale tendenza giurisprudenziale ⁽¹⁰⁾ produce pertanto un sensibile allargamento del giudizio di compatibilità comunitaria delle norme fiscali nazionali.

Va comunque osservato che il ragionamento della Corte di Giustizia, rivolto alla verifica sia della discriminazione che della mera restrizione, presuppone un giudizio di comparabilità delle situazioni rispetto alle quali si afferma sussistere un effetto lesivo delle norme comunitarie. Ed invero, prima di stabilire la illegittimità di una norma nazionale per violazione del principio di non discriminazione fiscale o di restrizione di una libertà comunitaria occorre preventivamente accertare la similarità delle situazioni giuridiche prese in esame. Così è stato espressamente affermato che, anche in materia tributaria, *“una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse”* ⁽¹¹⁾.

E' da rilevare peraltro che nella giurisprudenza comunitaria non è agevole individuare uno schema di comparazione ricorrente e univoco, venendo piuttosto proposte formule di valutazione dei tratti rilevanti giuridicamente che cambiano in ragione del caso di specie. Possono rinvenirsi a tal riguardo due metodologie di fondo di formulazione del giudizio sulla comparazione delle situazioni prese in esame ai fini del

¹⁰) Inaugurata con riguardo alla libertà di stabilimento con la sentenza del 21.9.1999, causa C-307/97 *Saint Gobain*; e poi ripresa con la sentenza del 8.3.2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98 *Metallgesellschaft*; vedi altresì la sentenza del 10.12.1998, cause riunite C-127/96, C-229/96 e C-74/97 *Hoechst*.

¹¹) CGE sentenza del 14.2.1995, causa C-279/93 *Schumacker*.

sindacato di non discriminazione o di mera restrizione: talora viene assunto come termine di confronto un aspetto singolo e specifico del rapporto giuridico (c.d. comparazione limitata) oppure la comparazione viene fondata in relazione all'intera posizione economica e giuridica del soggetto (c.d. comparazione complessiva).

7. Segue: la c.d. rule of reason ed il bilanciamento dell'interesse comunitario con gli interessi nazionali.

La tutela di principi comunitari espressi in norme del Trattato (quali sono per l'appunto il divieto di discriminazione e di restrizione delle libertà fondamentali) deve essere comunque bilanciata con la protezione di interessi nazionali primari.

La giurisprudenza comunitaria ha infatti individuato alcuni interessi pubblici dei singoli Stati membri che possono portare a derogare alle regole comunitarie in quanto siano considerate come cause di giustificazione obiettiva.

In particolare, la Corte di Giustizia ha identificato tre ordini di motivi imperativi di interesse generale del singolo Stato membro che risultano suscettibili di confrontarsi dialetticamente – e quindi eventualmente portare ad una deroga – con i principi fondamentali espressi dal Trattato in materia di fiscalità e precisamente:

- la coerenza del sistema fiscale interno;
- l'esigenza di contenere le frodi e l'elusione fiscale;
- l'effettività dei controlli e degli accertamenti tributari.

A tal riguardo è stato individuato dalla Corte di Giustizia un test di giudizio (c.d. *rule of reason*), volto a valutare l'idoneità degli interessi nazionali a legittimare una deroga rispetto ai principi di non discriminazione e di non restrizione delle libertà fondamentali del Trattato. In sostanza, sulla base di una valutazione obiettiva (e non anche delle mere finalità perseguite dal legislatore nazionale) il giudice comunitario compara i rischi ed i potenziali svantaggi subiti dall'ordinamento interno con i benefici ritraibili in termini di protezione delle libertà comunitarie secondo una valutazione di ragionevolezza.

Tale giudizio di bilanciamento trova, peraltro, un argomento spesso decisivo nell'apprezzamento di possibili soluzioni alternative per la tutela degli interessi nazionali da perseguire con un minore sacrificio degli interessi e delle libertà comunitarie da effettuarsi secondo lo schema tipico del giudizio di proporzionalità.

E' appena il caso di rilevare che il riconoscimento degli interessi pubblici nazionali meritevoli di protezione e la verifica comparativa rispetto alle libertà comunitarie costituisce un evidente momento di "creazione" giuridica da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

8. Alcune osservazioni di sintesi sul ruolo della giurisprudenza comunitaria rispetto alla regolamentazione della fiscalità europea.

Alla luce della analisi sviluppata in precedenza possono trarsi alcune considerazioni di fondo sul ruolo esercitato dalla giurisprudenza della CGE nel sistema delle fonti comunitarie in materia di fiscalità.

In linea di massima, si può delineare una distinzione in due gruppi delle decisioni assunte dalla CGE: la giurisprudenza "creativa", prevalentemente incentrata intorno alle imposte dirette; la giurisprudenza "riproduttiva", fondamentalmente sviluppata con l'Iva e altri tributi indiretti.

La giurisprudenza "creativa" si caratterizza per l'apporto originale in sede di definizione di regole e principi rispetto all'ordinamento normativo stabilito nel Trattato e negli atti normativi derivati, sovente supplendo alla mancanza di norme di riferimento e comunque integrando la disciplina legislativa esistente.

La giurisprudenza "riproduttiva", al contrario, assume una posizione decisamente subordinata rispetto al testo legislativo, limitandosi a fornire una ricostruzione interpretativa, perlopiù in chiave analitica, delle norme fissate dal Trattato, dai regolamenti e dalle direttive.

Occorre sottolineare come la partizione della giurisprudenza nei due gruppi indicati mostra un significativo parallelismo con lo sviluppo della legislazione comunitaria in materia fiscale: la giurisprudenza "riproduttiva" è infatti presente in

settori nei quali può rintracciarsi una quantità consistente di norme legislative, primarie e derivate, che forniscono un quadro ordinamentale compiuto e, dunque, “decifrabile” in sede giurisdizionale; al contrario, per le imposte dirette, la giurisprudenza “creativa” si connette ad un assetto regolamentare pressoché vuoto, a seguito della mancanza sostanziale di norme legislative (come visto in precedenza: cfr. cap. 3).

Peraltro, l'importanza del ruolo della CGE è fondamentalemente ricollegabile all'apporto fornito dalla giurisprudenza “creativa” ed in particolare alla elaborazione di principi generali della materia tributaria. E' proprio in una serie di decisioni concernenti le imposte dirette che la Corte di Giustizia è riuscita, per un verso, ad enucleare regole e principi di portata generale diretti ad assicurare l'effettivo rispetto delle libertà fondamentali sancite dal Trattato e, per altro verso, a definire i limiti ed i vincoli connessi agli interessi particolari degli Stati che possono opporsi ad una incondizionata attuazione delle menzionate libertà. La Corte è andata, in tal modo, definendo la dialettica fondamentale del diritto tributario comunitario, individuando elementi positivi e negativi del percorso di sviluppo della “liberalizzazione tributaria” coerente con gli scopi della integrazione europea.

E' comunque da rilevare che la giurisprudenza comunitaria in genere, e dunque indipendentemente dall'appartenenza ad uno dei gruppi di decisioni suindicati, declina ed esplicita principi della fiscalità negativa. Oggetto principale delle decisioni della CGE sono infatti applicazioni del principio di non discriminazione e di non restrizione delle libertà comunitarie ed in particolare casi in cui l'esercizio del potere tributario da parte dei singoli Stati può ostacolare il regime di concorrenza ed alterare, conseguentemente, il funzionamento del mercato comune. Soltanto in via del tutto marginale sono individuabili decisioni che attribuiscono rilievo al profilo dell'armonizzazione delle legislazioni dei paesi membri.

Anche sotto questo profilo è così ravvisabile una chiara propensione degli organi comunitari a ricostruire il fenomeno tributario in una dimensione essenzialmente “negativa”, come possibile distorsione rispetto ad un assetto concorrenziale del mercato comune e, pertanto, come ostacolo rispetto al processo di integrazione commerciale ed

economica. Ne consegue l'inevitabile tendenza a sviluppare regole e principi che limitano e negano, per l'appunto, il potere tributario dei singoli Stati piuttosto che a ricercare norme a contenuto positivo in ordine alle fattispecie tributarie.

PIETRO BORIA

Professore Ordinario di Diritto Tributario

Sapienza Università di Roma

NOTA BIBLIOGRAFICA

In ordine al ruolo ed alla funzione della Corte di Giustizia nel sistema delle fonti comunitarie esiste un'ampia letteratura. In via meramente indicativa, con particolare riferimento alla funzione "creativa" della CGE si indica CAPOTORTI *Corte di giustizia della Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma 1988; POCAR *Diritto dell'unione e delle comunità europee*, Milano 1997, 167 s; MENGOZZI *Il diritto comunitario e dell'Unione europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, Padova 1997, XV, 143; BALLARINO *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova 1997, 96 ss; LUPOI *Riflessioni comparatistiche sulla funzione creativa della giurisprudenza*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, II, Padova 1997, 811 ss.

Sulla centralità della giurisprudenza della Corte di Giustizia rispetto all'ordinamento comunitario, vedi MONACO *Realtà e tendenze della giurisprudenza della Corte di giustizia delle comunità*, in *Riv. Dir. Eur.*, 1987, 175; TIZZANO *Il ruolo della Corte di Giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Int.* 1994, 922 ss.; BIAVATI *La funzione unificatrice della Corte di giustizia*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.* 1995, 273.

Per una ricostruzione di ordine generale della giurisprudenza comunitaria rispetto al problema dell'interpretazione del diritto comunitario nella prospettiva fiscale, vedi MELIS – MICELI *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, I, 111 ss; CARPENTIERI *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto comunitario*, in CARPENTIERI – LUPI – STEVANATO *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano 2003, 52 ss.; ADONNINO *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. Trib.* 2005, 1462 ss.; FRANSONI *Riflessioni (critiche) sulla limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia*, in *Riv. Dir. Trib.* 2006, I, 375 ss.; DEL FEDERICO *Giurisdizione comunitaria e giustizia tributaria: azioni, tecniche di tutela e*

cooperazione tra giudici, in AA. VV. *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*, a cura di F. Amatucci e F. M. D'Ippolito, Napoli 2008, 35 ss.; BASILAVECCHIA *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, 15 ss.; ATTARDI *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Milano 2008, 37 ss.; NUCERA *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova 2010; ID. *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed il loro impatto sul diritto tributario*, in *Rass. Trib.* 2006, 1136 ss.

Sulla funzione della Corte di Giustizia nel processo di formazione del sistema fiscale nazionale vedi BIZIOLI *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della comunità europea e competenza tributaria della Corte di Giustizia*, in *Riv. Dir. Trib.* 2000, III, 192 ss.; FANTOZZI *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.* 2003, 2262 ss.; SACCHETTO *Il coordinamento fiscale attuato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Atti del convegno tenutosi a Ravenna il 13-14 ottobre 2006, dal titolo *Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento*, in *Giur. Imp.* 2006, 417 ss.; VANISTENDAEL *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA. VV. *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova 2008, 31 ss.; DORIGO *Il diritto tributario nell'Unione europea*, in AA. VV. *Diritto tributario internazionale*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova 2016, 185 ss. ed in specie 209 ss.

Sulla struttura del giudizio comunitario e sulle tecniche decisorie adottate dalla Corte di Giustizia, con una attenzione peculiare rivolta alla materia tributaria, vedi MELIS *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rass. Trib.* 2005, 401 ss.; ID. *L'interpretazione del diritto tributario europeo*, in AA. VV. *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, a cura di C. sacchetto, Torino 2011, 15 ss.

Per alcune considerazioni di ordine generale sull'apporto delle conclusioni formulate dalla figura dell'avvocato generale si possono vedere MONACO *Comunità europee: Corte di giustizia*, Chieti 1971, 153 ss.; BIAVATI *Accertamento dei fatti e tecniche probatorie nel processo comunitario*, Milano 1992, 99 ss.; BIAVATI – CARPI *Diritto*

processuale comunitario, Milano 1994, 97 ss. In particolare, per una accurata analisi del collegamento che intercorre tra le conclusioni degli avvocati generali e le sentenze della CGE in materia fiscale, ed in specie per l'imposta sul valore aggiunto, si veda COMELLI *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova 2000, 287 ss.

Per un esame del ruolo della giurisprudenza della Corte di Giustizia con riguardo alla disciplina dell'Iva vedi COMELLI *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova 2000; PERRONE *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.* 2006, 423 ss.

Per una analisi della giurisprudenza comunitaria in tema di imposte dirette vedi TESAURO *Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa* 2004, 3 ss.; SACCHETTO *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di imposte dirette*, in AA. VV. *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, a cura di V. Uckmar, Padova 2007, 45 ss.; DORIGO *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. Prat. Trib. Int.* 2009, 959 ss.