



**AIDC**  
Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili



**COMMISSIONE TRIBUTARIA  
REGIONALE  
della LOMBARDIA**

---

**11° Seminario del Laboratorio di Diritto  
Tributario dell'UE  
(applicato in Italia)**

*Milano, 18 ottobre 2021*

-----

**TEMATICA: *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di  
Giustizia dell'Unione europea***

## **PREMESSA CHIARIFICATIVA**

Gli elaborati che seguono sono costituiti dalle relazioni svolte nell'**11° Seminario** aperto ai Magistrati Tributarî e agli altri Operatori del diritto tributario tenutosi il 18 ottobre 2021 a cura del **Laboratorio del Diritto Tributario dell'UE**, attivo da molti anni all'interno della **Commissione tributaria Regionale della Lombardia**.

Detto "Laboratorio", infatti, è frutto della Convenzione quadrilaterale fra la Presidenza e la Direzione della medesima Commissione Tributaria, l'Associazione Magistrati Tributarî della Lombardia (AMT-Lombardia) e l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC-Sezione di Milano ovverossia "AIDC-Milano").

Il complesso dei lavori che seguono, imperniato sui rimedi giurisdizionali dell'Unione Europea, si compone di **DUE PARTI**.

**-La PARTE PRIMA**, svolta dal **Prof. Fausto Capelli**, possiede esclusivamente **"carattere panoramico"** dei possibili ricorsi avanti le autorità Giudiziarie dell'UE, anche al di fuori di quelli interessanti specificamente il campo tributario.

**-La PARTE SEONDA, svolta dal Prof. Fabrizio Vismara,** nel riprendere i ricorsi idonei alla tutela giudiziale del contribuente, approfondisce invece la tematica dei **Ricorsi Pregiudiziali davanti alla Corte di Giustizia dell'UE,** previsti dall'Art.267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. In detta seconda parte spiccano, per più specifico interesse tributario italiano, i **RICORSI PER INTERPRETAZIONE** i quali, nel corso degli anni, hanno acquisito un'importanza sempre più ampia nel novero della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea (CGUE) con effetti, talvolta dirompenti, all'interno dello Stato italiano così come all'interno degli altri Stati membri.

Questa seconda parte è poi arricchita da una breve **“Appendice esemplificativa”** che consta di **due Ordinanze di rinvio alla CGUE** ad opera di due Sezioni di Commissione Tributarie Regionali (CTR del Lazio e CTR della Lombardia), precedute da utili indicazioni sintetiche dei rispettivi **contenuti funzionali alla loro “ricevibilità”**, già illustrati nella Trattazione della tematica in predicato.

Seppure la centralità della tematica dei ricorsi pregiudiziali sia imperniata sul rapporto collaborativo fra Giudice nazionale e CGUE, qualsiasi Operatore del diritto tributario (Avvocato, Commercialista o altro operatore investito della rappresentanza

processuale italiana) potrà trarre preziosa linfa per potersi avvalere, **anche in sede difensiva**, degli elementi utili ai fini della concreta applicazione del diritto della UE a tutela del “privato” (persona fisica o giuridica) e dunque, più specificamente, a tutela del contribuente.

*Joseph Holzmilller*

*(Delegato Generale del Laboratorio del Diritto Tributario UE)*

# PARTE PRIMA

\*\*\*\*\*

## Ricorsi davanti alle autorità giudiziarie dell'Unione Europea

di Fausto Capelli

Professore di diritto comunitario, Collegio europeo/Università di Parma  
Direttore della Rivista «*Diritto comunitario e degli scambi internazionali*»  
Condirettore della «*Rivista Giuridica dell'Ambiente*»

**SOMMARIO:** A. Introduzione. B. Premessa. 1. Atti Comunitari (a. Regolamenti b. Direttive c. Decisioni, raccomandazioni e pareri). 2. Ricorsi di infrazione (a. Procedura). 3. Ricorsi di annullamento (a. Competenze b. Ricorrenti e provvedimenti impugnabili c. Procedura d. Motivi del ricorso). 4. Ricorsi in carenza (a. Procedura). 5. Ricorsi per risarcimento dei danni – responsabilità extracontrattuale (a. Atti e comportamenti che possono provocare danni risarcibili i. Atti normativi delle istituzioni ii. Atti amministrativi e comportamenti delle istituzioni b. Procedura). 6. Ricorsi preliminari o pregiudiziali (a. Natura del ricorso i. Interpretazione pregiudiziale ii. Dichiarazione di validità o di invalidità b. Procedura c. Efficacia della sentenza). 7 Conclusioni. 8. Indicazioni bibliografiche.

## **A. Introduzione.**

La finalità didattica di questo 11° Seminario si prestava ad essere raggiunta in modo più efficace e più proficuo affidando ai due relatori il compito di affrontare le tematiche, oggetto del presente Seminario, da due angolature diverse.

Il compito affidato al sottoscritto, primo relatore, è stato pertanto quello di fornire in modo sintetico e di agevole lettura, un quadro istituzionale adeguato per comprendere le problematiche relative all'attività della Corte di giustizia dell'Unione europea nelle materie interessanti il diritto europeo.

Al secondo relatore è stato invece affidato il compito di affrontare e di analizzare le problematiche del rinvio pregiudiziale, nelle materie di interesse fiscale o tributario, in modo specifico e tecnicamente approfondito.

La presente relazione, pertanto, contiene indicazioni e precisazioni prodromiche che riteniamo utili per seguire con profitto la seconda relazione.

In questa relazione vengono infatti fornite le nozioni essenziali relative ai provvedimenti europei con riferimento ai quali le procedure di rinvio pregiudiziale vengono introdotte. Inoltre, nella stessa relazione, vengono descritti tutti i procedimenti giudiziari che possono essere avviati davanti alla

Corte di giustizia dell'Unione europea.

Al termine vengono espresse conclusioni di carattere generale che mettono in evidenza l'importanza del procedimento pregiudiziale davanti alla Corte di giustizia ex art. 267 TFUE.

### **B. Premessa.**

L'impatto della normativa comunitaria sull'attività delle imprese è enorme. Non esiste infatti, oggi, un settore economico che non risulti, direttamente o indirettamente, assoggettato in modo più o meno ampio e più o meno intenso a disposizioni di origine comunitaria; basti pensare a settori come quello alimentare, cosmetico e farmaceutico, bancario, assicurativo, delle libere professioni; o ad ambiti normativi come gli appalti pubblici, la concorrenza, le concentrazioni e fusioni di imprese, gli aiuti di Stato, i fondi strutturali comunitari, il diritto del lavoro, il diritto societario, la disciplina fiscale e doganale, la tutela dell'ambiente, la tutela dei consumatori, gli accordi commerciali internazionali, ecc.

In ognuno di questi settori esistono uno o più atti comunitari che, direttamente (i regolamenti) o indirettamente (le direttive recepite dalle norme nazionali di attuazione), fissano regole importanti e vincolanti per l'attività delle imprese.

I singoli (operatori economici, imprese, ecc.) possono presentare ricorsi davanti alle autorità giudiziarie comunitarie e nazionali sia per ottenere la tutela dei diritti che gli atti comunitari loro attribuiscono, contro le pretese delle autorità nazionali, sia per opporsi all'applicazione di quegli atti comunitari che eventualmente causano loro pregiudizio.

## **1. Atti comunitari**

I settori sopra visti sono assoggettati alla normativa comunitaria contenuta negli atti comunitari così definiti dall'art. 288 del Trattato (TFUE): regolamenti, direttive e decisioni (le raccomandazioni e i pareri, pure riportati nell'art. 288, non hanno efficacia giuridica vincolante).

### *a. Regolamenti*

I regolamenti sono paragonabili alle leggi di uno Stato.

Sono vincolanti in tutti i loro elementi e direttamente applicabili in ogni Stato membro senza che occorra un provvedimento interno degli Stati che li recepisca.

Non solo si applicano direttamente in tutta la Comunità ma prevalgono anche, in caso di conflitto, nei confronti delle leggi interne degli Stati membri.

Il principio della diretta applicabilità della normativa comunitaria è stato affermato dalla Corte di giustizia nella



sentenza 26/62 (causa *Van Gend & Loos*). Il principio della prevalenza della normativa comunitaria sulla normativa nazionale degli Stati membri è stato affermato, sempre dalla Corte di giustizia, nelle cause 6/64 (*Costa Enel*) e 106/77 (*Simmenthal*).

Da parte dell'Italia l'applicabilità diretta della normativa comunitaria e la sua prevalenza sulla normativa interna è stata riconosciuta definitivamente dalla sentenza della Corte Costituzionale italiana nella causa 170/84 (*Granital*).

Con l'art. 290 TFUE è stata prevista l'adozione di *atti delegati* da parte della Commissione europea e con l'art. 291 è stata prevista l'adozione di *atti di esecuzione* da parte della stessa Commissione europea.

#### *b. Direttive.*

A differenza dei regolamenti le direttive comunitarie non sono direttamente applicabili negli Stati membri, ma devono essere prima recepite tramite disposizioni nazionali per poter trovare applicazione negli ordinamenti interni (V. F. CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Giuffrè, Milano, 1983 nonché F. CAPELLI, *Evoluzione, splendori e decadenza delle direttive comunitarie - Impatto della direttiva Ce n. 2006/123 in materia di servizi: il caso delle concessioni balneari*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2021).

Pur non essendo direttamente applicabile una direttiva può però dispiegare un'efficacia diretta particolare quando la data per la sua trasposizione risulta scaduta senza che la direttiva sia stata correttamente e tempestivamente recepita. In tal caso essa ha efficacia diretta soltanto in senso «verticale» vale a dire nei confronti della pubblica autorità. Tale efficacia diretta verticale consente all'operatore che invoca la direttiva di bloccare l'applicazione nei suoi confronti della normativa interna che è rimasta in vigore proprio perché non è stata modificata per adeguarla alla direttiva. Al contrario, una direttiva scaduta ma non trasposta nei termini non dispiega alcuna efficacia «orizzontale», nel senso che non può essere invocata da un privato contro un altro privato oppure da un operatore contro un altro operatore.

Le sentenze più significative della Corte di giustizia in materia di direttive sono: la sentenza *Marshall* del 1986, la sentenza *Marleasing* del 1990 e la sentenza *Faccini Dori* del 1994. Per quanto riguarda l'Italia, la sentenza della Corte Costituzionale che fa riferimento anche alle direttive è la sentenza 168/91.

*c. Decisioni, raccomandazioni e pareri.*

Anche le decisioni sono previste dall'art. 288 TFUE. Esse sono obbligatorie in tutti i loro elementi per i destinatari ai quali

sono dirette.

Le decisioni che maggiormente interessano le imprese sono indubbiamente quelle adottate dalla Commissione europea in materia di concorrenza in quanto possono comportare il pagamento di sanzioni pecuniarie di rilevante importo.

Al contrario, come già anticipato, per quanto riguarda le raccomandazioni e i pareri, questi atti non hanno valore giuridico vincolante ma possono essere tenuti presenti dai giudici comunitari e nazionali come parametri di riferimento per la decisione delle cause sottoposte al loro giudizio.

## **2. Ricorsi di infrazione.**

I ricorsi contemplati dall'art. 258 TFUE possono essere introdotti unicamente dalla Commissione europea davanti alla Corte di giustizia di Lussemburgo per far accertare che uno o più Stati membri hanno violato precisi obblighi comunitari. Potrà trattarsi, ad esempio, della mancata o scorretta trasposizione di una direttiva nell'ordinamento interno, come pure della mancata o scorretta applicazione nell'ordinamento interno di una norma contenuta in un regolamento comunitario.

### *a. Procedura.*

Quale che sia la ragione dell'inadempimento, la

Commissione europea, dopo aver messo in condizione lo Stato membro inadempiente di presentare le sue giustificazioni, deve, nel caso ritenga inadeguate le giustificazioni, inviare a detto Stato un «parere motivato» che equivale ad una comunicazione degli addebiti.

In caso di persistente inadempimento da parte dello Stato, la Commissione può introdurre il ricorso di infrazione davanti alla Corte di giustizia.

Il procedimento davanti alla Corte di giustizia prevede, dopo la notifica del ricorso, la presentazione di un controricorso da parte dello Stato membro convenuto in giudizio al quale faranno seguito una memoria di replica della Commissione e una memoria di controreplica dello Stato medesimo.

Nel procedimento possono intervenire, con proprie memorie, sia le altre istituzioni comunitarie (Parlamento e Consiglio) sia gli Stati membri eventualmente interessati.

Terminata la fase scritta, si passa ad una fase orale che prevede un'udienza di discussione davanti alla Corte nella quale le parti possono esporre oralmente le proprie rispettive difese.

All'intero procedimento partecipa un avvocato generale della Corte di giustizia che svolge le funzioni di un procuratore generale presso la suprema Corte di Cassazione. Dopo l'udienza

di discussione e prima che la Corte emetta la sua sentenza, l'avvocato generale presenta le sue conclusioni. Le conclusioni degli avvocati generali sono importanti perché, fondandosi su precedenti giurisprudenziali pertinenti e su considerazioni dottrinali valide, arrivano a fornire alla Corte di giustizia argomenti solitamente ben costruiti in favore di una determinata tesi.

Alcuni mesi dopo le conclusioni dell'avvocato generale la Corte di giustizia emette la sua sentenza. La sentenza della Corte si limita ad accertare l'eventuale inadempienza dello Stato (o degli Stati) nei cui confronti il procedimento di infrazione è stato introdotto.

Nel caso in cui, nonostante l'emissione della sentenza della Corte che accerta l'inadempimento, lo Stato membro convenuto non dovesse provvedere a darvi esecuzione, la Commissione europea può introdurre contro lo stesso Stato (o gli stessi Stati) un nuovo procedimento in base all'art. 260 TFUE, per far accertare la mancata osservanza della precedente sentenza di condanna.

Nella versione attuale, a suo tempo introdotta dal Trattato di Maastricht, l'art. 260 prevede la possibilità che, su richiesta della Commissione, la Corte di giustizia possa, con la sentenza che accerta il nuovo inadempimento, condannare lo Stato

doppiamente inadempiente a pagare una somma forfettaria o una penalità.

Complessivamente sono state emesse poche sentenze che hanno previsto una penalità a carico dello Stato (cfr. il pagamento di una somma forfettaria a carico della Grecia con la sentenza del 4 luglio 2000 in causa n. 387/97). E' però possibile anticipare previsioni sull'efficacia deterrente della nuova disposizione. È da osservare invero che alcuni procedimenti nei confronti dell'Italia, nei quali la Commissione europea aveva chiesto la condanna del nostro Stato al pagamento di una penalità, pari a circa 50 milioni di lire al giorno, per ogni giorno di ritardo nella trasposizione di una direttiva rimasta inattuata, si sono chiusi rapidamente prima della pronuncia della Corte.

### **3. Ricorsi di annullamento.**

I procedimenti per annullamento di cui all'art. 263 TFUE si sono rivelati molto importanti in quanto hanno permesso alla Corte di giustizia (ed anche al Tribunale UE) di elaborare una giurisprudenza che ha consentito all'ordinamento giuridico comunitario di evolvere in senso democratico nel pieno rispetto dei diritti fondamentali che fanno parte integrante del patrimonio comune degli Stati membri.

Mentre il ricorso ex art. 258 TFUE può essere introdotto unicamente dalla Commissione europea, il ricorso di annullamento ex art. 263 TFUE può essere di regola introdotto senza limiti dalla Commissione e dal Consiglio dell'Unione europea, nonché dagli Stati membri.

Il Parlamento europeo e la Banca centrale europea possono soltanto avvalersi del procedimento in esame per la salvaguardia delle loro prerogative. Inoltre, in base al comma 4 dell'art. 263, anche le persone fisiche e giuridiche possono, alle condizioni che più avanti esamineremo, avvalersi di questo procedimento.

#### *a. Competenze*

Secondo l'art. 256 TFUE, per i ricorsi ex art. 263 TFUE la competenza a decidere spetta al Tribunale Ue e la Corte di giustizia diventa il giudice di appello solo per motivi di diritto.

Ugualmente se tali ricorsi sono introdotti dalle persone fisiche o giuridiche indicate al comma 4 dell'art. 263 TFUE, l'autorità giudiziaria competente a decidere diventa il Tribunale di primo grado. Contro le decisioni del Tribunale di primo grado è consentito l'appello davanti alla Corte di giustizia.

#### *b. Ricorrenti e provvedimenti impugnabili*

In questa sede il procedimento ex art. 263 interessa

soprattutto in quanto può essere introdotto da un operatore economico (impresa individuale o società) per fare annullare un atto comunitario che lo pregiudichi. Con il termine persone fisiche o giuridiche, debbono intendersi tutti i soggetti pubblici o privati diversi da quelli menzionati espressamente nell'art. 263 (Istituzioni, Banca centrale europea, Stati membri).

Potrebbero quindi sicuramente introdurre un ricorso ex art. 263, oltre ad un'impresa privata, anche un'impresa pubblica, un'associazione riconosciuta, un Comune, una Provincia, una Regione, un organismo pubblico con autonomia di gestione amministrativa e patrimoniale (Camera di commercio) ecc. Per i nostri fini possiamo quindi limitarci ad esaminare i ricorsi introdotti da un operatore economico (impresa).

Di regola (cfr. comma 4 dell'art. 263) un'impresa può impugnare:

- a)* una decisione adottata nei suoi confronti;
- b)* una decisione (o anche un regolamento) adottata nei confronti di altre persone purché la riguardi «direttamente ed individualmente».

Come esempio di decisione del primo tipo adottata nei confronti di un'impresa, possiamo pensare ad una decisione in materia di concorrenza che le irroga un'ammenda per violazione dell'art. 101 TFUE. Se l'impresa vuole evitare che la



decisione diventi esecutiva deve presentare il ricorso ex art. 263 TFUE davanti al Tribunale di primo grado entro due mesi dalla notifica della decisione medesima.

Come esempio di decisione del secondo tipo, perché adottata nei confronti di altre persone, possiamo pensare alle decisioni adottate dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato ex art. 108 TFUE. Ed infatti, se la Commissione europea dovesse accertare l'illegittimità (ex artt. 107 e 108 TFU) di un aiuto statale e notificasse la relativa decisione allo Stato interessato, l'impresa destinataria dell'aiuto potrebbe anch'essa impugnare tale decisione davanti al Tribunale di primo grado entro due mesi dalla notifica della decisione allo Stato, oppure entro due mesi da quando ne ha avuto conoscenza; non sarà difficile all'impresa dimostrare che la decisione adottata nei confronti dello Stato la riguarda «direttamente e individualmente» dato che la stessa impresa nell'esempio appena fatto, è la destinataria dell'aiuto statale dichiarato illegittimo dalla decisione della Commissione.

Più difficile, e a volte impossibile, è provare che un regolamento possa riguardare «direttamente e individualmente» un'impresa, dato che i regolamenti, per la loro natura, presentano i caratteri dell'astrattezza e della generalità, tipici degli atti legislativi. La giurisprudenza comunitaria, in effetti,

non offre molti casi di accoglimento di ricorsi introdotti contro regolamenti.

In ogni caso, secondo la giurisprudenza, le condizioni stabilite dal comma 4 dell'art. 263 TFUE debbono sussistere congiuntamente e contemporaneamente.

Come esempio di regolamento che riguarda determinate imprese individualmente ma non direttamente, possiamo pensare al caso del regolamento della Commissione che ha autorizzato lo Stato italiano a fissare contingenti di importazione per le moto provenienti dal Giappone. Poiché gli importatori italiani di moto giapponesi erano tutti identificati e, comunque, identificabili, si è concluso che il regolamento li riguardava individualmente.

### *c. Procedura*

La procedura nei ricorsi ex art. 263 TFUE segue grosso modo le stesse linee della procedura esaminata a proposito dei ricorsi di infrazione ex art. 258. Anche nella presente procedura abbiamo un ricorso e un controricorso seguiti da una memoria di replica e da una memoria di controreplica.

In questo procedimento, a differenza del procedimento di infrazione, possono intervenire in causa non solo le Istituzioni comunitarie e gli Stati membri, ma anche persone fisiche o giuridiche che vi abbiano interesse.

Anche nel presente procedimento è prevista una fase orale dopo quella scritta.

Se il procedimento si svolge davanti alla Corte di giustizia è prescritta la partecipazione dell'Avvocato generale che solitamente non è invece prevista davanti al Tribunale (solo in casi eccezionali è previsto che uno dei giudici del Tribunale possa svolgere le funzioni di Avvocato generale).

Anche questo procedimento si conclude con una sentenza. Molto importanti sono gli effetti dispiegati dalla sentenza di annullamento. In base all'art. 264 TFUE «se il ricorso è fondato, la Corte di giustizia (o il Tribunale) dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato».

L'atto annullato dalla sentenza è nullo fin dall'origine e quindi la sentenza ha efficacia *ex tunc* in quanto i suoi effetti retroagiscono alla data di emanazione dell'atto. Se quindi l'atto imponeva il pagamento di oneri a carico dell'impresa ricorrente, la sentenza di annullamento legittima l'impresa a chiedere il rimborso delle somme in precedenza versate con i relativi interessi.

Il comma 2 dello stesso art. 264 introduce però un'eccezione, consentendo alla Corte (o al Tribunale) di fissare limiti all'efficacia della sentenza di annullamento. Infatti, la Corte (o il Tribunale) può precisare «gli effetti dell'atto

annullato che devono essere considerati come definitivi».

Questa disposizione può quindi essere applicata dalla Corte di giustizia (o dal Tribunale) in casi eccezionali quando essa ritiene di dover limitare le conseguenze di una sua sentenza suscettibili di comportare, ad esempio, un gravissimo pregiudizio a carico della Comunità.

*d. Motivi del ricorso.*

I motivi del ricorso ex art. 263 sono più o meno gli stessi che vengono invocati davanti all'autorità giudiziaria amministrativa italiana (e francese). Vediamoli nell'ordine indicato dalla norma:

**a)** incompetenza: se un'impresa, ad esempio, sostiene che una decisione emanata dalla Commissione doveva essere invece emanata dal Consiglio dell'Unione europea, l'impresa medesima che si ritenga danneggiata può introdurre un ricorso ex art. 263 davanti al Tribunale Ue.

**b)** violazione di forme sostanziali: se l'atto europeo viene emanato senza rispettare le prerogative del Parlamento europeo (ad esempio senza chiedere il suo parere nei casi prescritti), l'atto può essere annullato con la sentenza che chiude il procedimento. Non pochi sono, in effetti, gli atti annullati per questo motivo;

**c)** violazione dei Trattati: l'atto può essere annullato

perché, ad esempio, è stato adottato in violazione del principio di non discriminazione e in particolare se si tratta di un atto in materia agricola, per contrasto con l'art. 40, par. 2, comma 2 TFUE che sancisce il divieto di discriminazione in tale materia;

**d)** violazione di qualsiasi regola di diritto relativa all'applicazione del Trattato: la disposizione si riferisce a qualunque violazione di norme, anche di diritto derivato, che costituiscono le norme-base delle varie regolamentazioni comunitarie. Se, ad esempio, in applicazione del Trattato è stato adottato un apposito regolamento di base in materia agricola (ad esempio per disciplinare il settore del vino, oppure quello dei cereali o quello del latte) le norme che danno ulteriore applicazione a tale regolamento di base, dovranno rispettare i principi in esso contenuti, pena il loro annullamento in caso di contestazione attraverso un procedimento ex art. 263 TFU;

**e)** sviamento di potere: noto al diritto amministrativo francese come *détournement de pouvoir*, è il classico motivo di impugnazione che viene invocato nel caso in cui l'autorità amministrativa utilizza un potere legittimamente riconosciutole per uno scopo diverso da quello per il quale il potere stesso le era stato attribuito.

#### **4. Ricorsi in carenza.**

L'art. 265 TFUE consente di introdurre un ricorso in

carenza nei confronti del Parlamento europeo, della Commissione europea, del Consiglio dei Ministri e di altri organismi, qualora essi, in violazione del Trattato, si astengano dal tenere un apposito comportamento o dall'adottare uno specifico provvedimento.

In base all'art. 256 TFUE il ricorso in carenza va presentato al Tribunale Ue.

*a. Procedura.*

Relativamente al ricorso introdotto da una persona fisica o giuridica (ancora una volta: impresa individuale o società), la contestazione nei confronti delle istituzioni sopra indicate deve consistere nell'accusa di avere «*omesso di emanare nei suoi confronti un atto che non sia una raccomandazione o un parere*»

Prima di adire la Corte di giustizia i ricorrenti devono mettere in mora l'istituzione reputata inadempiente.

Trascorsi due mesi dalla data della messa in mora senza che l'istituzione abbia adottato i provvedimenti richiesti, i ricorrenti devono introdurre il ricorso entro un nuovo termine di due mesi.

La procedura segue lo schema dei due procedimenti in precedenza esaminati.

Il procedimento in carenza è raramente utilizzato per la difficoltà oggettiva di trovare una carenza di comportamento

che costituisca nel contempo una violazione del Trattato. È infatti evidente che non appena l'istituzione reputata inadempiente riceve la lettera di messa in mora, provvede subito a giustificare il suo comportamento mediante un'apposita comunicazione. A questo punto diventa molto difficile per il ricorrente sostenere la carenza dell'istituzione. Se, infatti, l'istituzione adduce un motivo preciso che giustifica la mancata adozione del provvedimento richiesto, diventa problematico per il ricorrente introdurre un ricorso in carenza.

La giurisprudenza relativa a questo procedimento dimostra che in rari casi la sentenza è stata favorevole al ricorrente e quasi sempre tenendo conto di argomenti di natura anche politica.

## **5. Ricorsi per risarcimento dei danni – responsabilità extracontrattuale.**

Secondo l'art. 340 TFUE (cfr. art. 268 TFUE), l'Unione europea deve risarcire i danni causati da atti o comportamenti delle sue istituzioni oppure da comportamenti (o fatti) dei suoi agenti.

Questo è un procedimento che, di regola, viene esperito soltanto da persone fisiche o giuridiche. In pratica, a parte i ricorsi introdotti dai funzionari delle varie istituzioni comunitarie che hanno contestato gli atti adottati da tali

istituzioni nei loro confronti, i procedimenti ex art. 340 riguardano esclusivamente operatori economici che lamentano di aver subito danni a causa di provvedimenti o di comportamenti delle istituzioni comunitarie ritenuti illegittimi.

*a. Atti e comportamenti che possono provocare danni risarcibili.*

Sono idonei a provocare danni di cui le imprese possono chiedere il risarcimento:

*i. gli atti normativi delle istituzioni;*

*ii. gli atti amministrativi e i comportamenti delle istituzioni;*

*iii. i comportamenti e i fatti materiali degli agenti.*

*i. Atti normativi delle istituzioni.*

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha stabilito che quando l'origine del danno è un atto delle istituzioni con contenuto normativo, la responsabilità della Comunità e il conseguente diritto al risarcimento può sorgere soltanto quando sia stata violata una «norma superiore di diritto» posta a protezione dei diritti dei singoli.

In base all'art. 340 TFUE, terzo comma, la Banca centrale europea risponde in proprio delle sue violazioni. Queste norme superiori di diritto sono state identificate nelle norme fondamentali del Trattato, come quelle che garantiscono la



libera circolazione delle merci, delle persone o dei servizi ed anche nei principi fondamentali recepiti nell'ordinamento comunitario (es. principio di non discriminazione o principio di proporzionalità; principio dell'affidamento legittimo).

Nel caso in cui l'atto delle istituzioni con contenuto normativo, violando una di tali norme superiori di diritto posta a protezione dei diritti dei singoli, dovesse provocare danni ad una impresa, questa impresa, dopo aver fatto accertare l'illegalità dell'atto, può chiedere il risarcimento dei danni subiti.

L'accertamento dell'illegalità dell'atto può essere ottenuto attraverso un procedimento ex art. 263 TFUE oppure, come vedremo più avanti, attraverso un procedimento pregiudiziale o preliminare ex art. 267 dello stesso Trattato (TFUE).

Secondo la giurisprudenza della Corte, qualora l'atto con contenuto normativo implicasse scelte di politica economica, in tal caso la responsabilità della Comunità potrebbe sorgere soltanto ove la violazione delle norme superiori di diritto, sopra menzionate, fosse di una tale gravità da sconfinare quasi nell'arbitrio.

Richiedendo queste condizioni rigorose, per far sorgere la responsabilità della Comunità, si capisce perché le sentenze di accoglimento dei ricorsi di risarcimento dei danni siano state così poco numerose.

*ii. Atti amministrativi e comportamenti delle istituzioni.*

La giurisprudenza comunitaria, come abbiamo visto, fa riferimento al contenuto degli atti normativi delle istituzioni senza definirli. Per quanto riguarda gli atti amministrativi, la Corte vi fa soltanto riferimento in modo indiretto, per esclusione, e non solo non li definisce ma, più semplicemente, li ignora.

Ne consegue che di fronte ad un atto delle istituzioni di contenuto non normativo oppure ad un comportamento tenuto dalle medesime, la Corte, senza procedere all'esame del contenuto dell'atto finisce per estendere ad esso, sostanzialmente, la giurisprudenza elaborata per gli atti normativi non accogliendo, se non in casi molto rari, i ricorsi proposti per ottenere il risarcimento dei danni.

*b. Procedura.*

Anche i procedimenti ex art. 340 devono essere introdotti (cfr. art. 268 TFUE) davanti al Tribunale. La Corte di giustizia, in questo caso, funge da Corte d'appello.

La procedura è disciplinata dalle stesse regole che si applicano nel procedimento ex art. 263.

Al ricorso e al controricorso fanno seguito la memoria di replica e quella di controreplica con successiva fissazione

dell'udienza di discussione.

Mancando l'intervento dell'avvocato generale davanti al Tribunale dopo qualche mese dall'udienza di discussione, viene emessa la sentenza.

Abbiamo già segnalato il numero ridottissimo dei procedimenti terminati con sentenza di accoglimento della domanda di risarcimento dei danni. Bisogna riconoscere che la Corte si è dimostrata molto restia a riconoscere la responsabilità dell'Unione specie nei casi in cui l'accoglimento delle domande di risarcimento avrebbe comportato l'esborso di ingenti somme da parte dell'Unione medesima.

Visto però l'orientamento giurisprudenziale inaugurato con la sentenza *Francovich*, in base al quale, come è noto, uno Stato membro può essere tenuto a risarcire i danni da esso provocati a causa della mancata trasposizione di una direttiva nel proprio ordinamento interno, è auspicabile che, per ragioni di coerenza quantomeno con riferimento agli atti di contenuto amministrativo, la giurisprudenza comunitaria cerchi di rendere meno gravose le condizioni in base alle quali le imprese possono vedersi indennizzate dell'Unione quando i danni da loro subiti siano provocati direttamente dalle istituzioni europee.

## **6. Ricorsi preliminari o pregiudiziali.**

Grazie alle sentenze pronunciate nei procedimenti preliminari o pregiudiziali contemplati dall'art. 267 del Trattato CE, la Corte di giustizia ha avuto modo di tracciare buona parte dei confini che attualmente delimitano l'ordinamento giuridico europeo.

Un autorevole Presidente della Corte di giustizia degli anni '70, *Robert Lecourt*, ha ammesso in un libro, a suo tempo famoso (*L'Europe des Juges*), che l'Europa comunitaria, come costruzione giuridica vivente, è stata soprattutto il prodotto dell'iniziativa degli operatori economici (ancora una volta: imprese individuali e società) che hanno consentito ai giudici degli Stati membri attraverso i procedimenti pregiudiziali o preliminari, di applicare concretamente il diritto comunitario all'interno degli ordinamenti nazionali.

La tesi di fondo che sta alla base dell'affermazione del Presidente Lecourt è evidente. Dopo l'azione degli uomini politici illuminati che avevano creato la struttura di partenza fondando la Comunità europea, era ovvio che la struttura medesima non avrebbe potuto svilupparsi e divenire un organismo vivente come in seguito è diventata e tuttora è, senza l'apporto determinante degli operatori economici, primi beneficiari, agli inizi, delle regole comunitarie e senza l'intervento dei giudici nazionali che hanno dato applicazione a

tali regole nei propri ordinamenti interni.

Le occasioni di incontro tra le iniziative degli uni e le decisioni degli altri sono state, appunto, i ricorsi proposti sulla base dell'art. 267 TFUE che danno vita ai procedimenti pregiudiziali o preliminari davanti alla Corte di giustizia.

Grazie a tali procedimenti, provenienti dai più diversi giudici (di ogni ordine e grado) di tutti gli Stati membri, la Corte di giustizia ha potuto, interpretando il diritto comunitario con riferimento a specifiche fattispecie concrete, determinare la disapplicazione di numerosissime disposizioni nazionali che ostacolavano la creazione del mercato comune, prima, e del mercato unico europeo, poi, rallentando il processo di integrazione economica e politica dell'Europa.

Possiamo aggiungere, infine, che il numero dei procedimenti pregiudiziali è progressivamente aumentato passando dalle poche decine ogni anno nel corso degli anni '60 alle diverse centinaia ogni anno nel corso degli anni '90. Tale incremento non solo è dovuto, ovviamente, all'aumento dei giudici potenzialmente interessati, e alla più ampia diffusione delle conoscenze in diritto comunitario tra gli avvocati, tra i giuristi in genere e tra gli stessi giudici, ma soprattutto alla evidente necessità, oggigiorno, di ricorrere in misura sempre maggiore al diritto europeo per poter risolvere numerose

questioni contenziose legate a problemi di natura economica.

*a. Natura del ricorso.*

Grazie a questo procedimento un operatore economico può chiedere a qualunque giudice nazionale davanti al quale pende una causa che lo riguarda (come attore, come convenuto o come interveniente) di rimettere gli atti alla Corte di giustizia di Lussemburgo in base all'art. 267 TFUE, per ottenere due diversi risultati:

- i.* far interpretare una norma comunitaria di cui egli intendeva avvalersi nella causa pendente davanti allo stesso giudice;
- ii.* far verificare se la norma europea che dovrebbe essere applicata nella causa nella quale è egli coinvolto, sia o non sia valida alla luce del diritto comunitario.

*i. Interpretazione pregiudiziale.*

I procedimenti volti ad ottenere l'interpretazione pregiudiziale del diritto comunitario sono quelli più frequenti e consentono di ottenere risultati molto efficaci.

Un esempio può chiarire subito i concetti. Se un'impresa italiana acquista vini francesi per rivenderli in Italia e al momento dell'introduzione del nostro Paese deve pagare allo Stato italiano un onere che non è invece applicato sui vini ita-

liani concorrenti, tale impresa potrà pagare l'onere imposto e poi citare il nostro Stato davanti al giudice competente chiedendo il rimborso dell'onere pagato e sollecitando il giudice a rimettere gli atti di causa alla Corte di giustizia in base all'art. 267 per far interpretare l'art. 30 TFUE che vieta l'introduzione di oneri siffatti negli scambi intracomunitari di merci. Una volta accertata la illegittimità della norma italiana in base alla sentenza della Corte di giustizia, il giudice italiano competente per la causa di merito, potrà, sulla base della sua sentenza, condannare il nostro Stato a rimborsare all'impresa l'onere indebitamente percepito.

Cause con questo contenuto ed altre con contenuto diversissimo ma fondate sugli stessi principi, hanno permesso ai giudici nazionali di tutti gli Stati membri di disapplicare, come già ricordato, una notevole quantità di disposizioni nazionali contrastanti con la normativa comunitaria (v. *www.capellilex.it* – “*casi trattati?*”).

Molto spesso le cause sono state appositamente costruite e introdotte davanti ai giudici nazionali allo scopo di ottenere utili risultati di cui potessero poi avvalersi altri operatori ugualmente interessati.

#### *ii. Dichiarazione di validità o di invalidità.*

Questi procedimenti sono meno frequenti di quelli in

precedenza esaminati dato che più difficilmente l'operatore economico può ritenersi leso direttamente da una norma comunitaria perché illegittima e, quindi, sentirsi motivato ad impugnare tale norma davanti al giudice.

Volendo comunque anche a questo proposito chiarire concetti con un esempio, possiamo ipotizzare che l'impresa italiana acquirente di vini francesi, dell'esempio appena fatto, si veda costretta a versare questa volta all'Unione europea per ogni bottiglia acquistata un onere specifico sulla base di un provvedimento europeo. A differenza dell'onere ipotizzato nel precedente esempio, che era di origine nazionale, l'onere ora supposto è invece di origine europea perché previsto, ad esempio, da un regolamento della Commissione europea. Orbene, qualora l'impresa ritenga che la Commissione europea non sia competente ad applicare oneri siffatti, poiché il potere impositivo in sede europea è riservato al Consiglio dei ministri dell'Unione europea, l'impresa medesima potrebbe introdurre una causa davanti al giudice nazionale chiedendo la remissione degli atti di causa alla Corte di giustizia perché verifichi la eventuale illegittimità dell'onere preteso.

I quesiti che il giudice nazionale porrà alla Corte di giustizia permetteranno a quest'ultima di decidere se il regolamento impugnato dall'impresa sia valido o invalido per



motivi di incompetenza dell'organo che l'ha emanato (Commissione). In caso di pronuncia di invalidità, l'impresa potrà opporsi al pagamento dell'onere richiesto dalla Comunità e, in caso di pagamento già avvenuto, potrà chiederne il rimborso.

*b. Procedura.*

La rimessione degli atti alla Corte di giustizia può essere effettuata soltanto dall'autorità giudiziaria (di qualsiasi ordine e grado) degli Stati membri. In casi eccezionali riguardanti particolari procedure ammesse in alcuni Stati membri possono anche essere considerati legittimati al rinvio organi con competenze quasi arbitrali.

La procedura prevista per questi procedimenti è più semplice rispetto a quella seguita nei procedimenti in precedenza descritti.

Il primo atto del procedimento è rappresentato dall'ordinanza del giudice nazionale che trasmette alla Corte di giustizia i quesiti volti ad ottenere l'interpretazione della norma comunitaria oppure la pronuncia sulla sua eventuale invalidità.

L'ordinanza viene tradotta nelle varie lingue dei Paesi comunitari e la Corte, con suo provvedimento, la trasmette alle parti della causa pendente davanti al giudice nazionale, nonché alle istituzioni comunitarie e a tutti gli Stati membri.

Entro due mesi dalla notifica del provvedimento della Corte, le parti del processo nazionale, le istituzioni e gli Stati membri interessati possono presentare una memoria alla Corte di giustizia. In questi procedimenti la sola autorità giudiziaria competente in sede comunitaria è la Corte di giustizia e, quindi, il Tribunale di prima istanza non ha alcuna competenza.

Dopo lo scambio delle memorie la Corte fissa (normalmente) un'udienza per la trattazione orale della causa.

La lingua della discussione orale, come pure della procedura scritta, è quella del giudice nazionale che ha effettuato la remissione degli atti di causa. I rappresentanti degli Stati nazionali che intervengono nella causa sono però autorizzati a parlare nella loro lingua. Dopo la discussione orale, l'avvocato generale presso la Corte presenta le sue conclusioni.

La sentenza viene solitamente emessa alcuni mesi dopo la presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale.

### *c. Efficacia della sentenza.*

Le sentenze emesse in questi procedimenti hanno anzitutto una validità per il caso di specie sollevato davanti al giudice nazionale che ha rimesso gli atti alla Corte.

E, se sul piano puramente *tecnico-giuridico*, non si può parlare di sentenze con effetti *erga omnes*, va però subito aggiunto che, nei c.d. *rapporti verticali* (*Ente impositore-contribuente*), esse

posseggono comunque una “sostanziale” validità (*erga omnes*) estesa a qualunque Stato membro. A questo proposito cfr. l'articolo di A. Trabucchi, *L'effet «erga omnes» des décisions préjudicielles rendues par la C.J.C.E.*, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, p. 56 e M. Lagrange, *L'action préjudicielle dans le droit interne des Etats membre et en droit communautaire*, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, p. 268. Si veda, infine, la sentenza della Corte Costituzionale italiana n. 168/1991 del 18 aprile 1991.

È certo però che, in caso di pronuncia interpretativa non molto convincente, lo stesso giudice proponente, oppure un altro giudice di qualunque altro Stato membro, potrebbe riproporre la stessa questione alla Corte con la possibilità di ottenere una sentenza contenente una interpretazione diversa (come in effetti è avvenuto in alcuni casi).

Una doppia rimessione è invece da escludere nel caso in cui sia stata chiesta alla Corte non l'interpretazione, bensì la pronuncia di invalidità di una norma comunitaria, e la Corte, accogliendo la domanda, abbia effettivamente dichiarato l'invalidità della norma impugnata. Non si vede, infatti, come potrebbe essere riproposta una questione di validità relativamente ad una norma già dichiarata invalida per poterla richiamare in vita.

## **7. Conclusioni.**

L'insieme dei procedimenti sopra esaminati hanno permesso alla Comunità europea di trasformarsi in una vera Comunità di diritto nella quale le autorità, gli enti pubblici e privati, le imprese, ma soprattutto i cittadini possono avvalersi di strumenti giuridici predeterminati posti a tutela dei loro diritti.

La differenza fondamentale tra l'Unione europea e le altre organizzazioni internazionali classiche sorte nel passato, più o meno recente, in Europa e in varie parti del mondo, consiste proprio nell'esistenza, all'interno dell'Unione, di un sistema giuridico, rigorosamente predeterminato, per la soluzione delle controversie che possono insorgere fra i destinatari delle norme e le istituzioni che le hanno emanate.

In tutte le altre organizzazioni internazionali un sistema di risoluzione delle controversie analoghe a quello europeo non esiste. Al massimo vengono previsti in altre organizzazioni (come di recente nell'Organizzazione mondiale del commercio) complessi meccanismi che però alla fine possono trovare esito positivo soltanto con il consenso degli interessati.

Il complesso dei rimedi procedurali sopra descritto, inserito nell'ordinamento giuridico europeo, costituisce la base indispensabile per effettuare ulteriori tentativi verso la

realizzazione di una struttura europea maggiormente integrata.

## 8. Indicazioni bibliografiche.

- ADAM R. - TIZZANO A., *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, IV ed., Ristampa ampliata ed aggiornata, Torino, Giappichelli, 2019
- ADAM R. - TIZZANO A., *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli, 2020
- AMALFITANO C. - CONDINANZI M. - IANNUCELLI P. (A CURA DI), *Le regole del processo dinanzi al giudice dell'Unione europea: commento articolo per articolo*, Napoli, Editoriale scientifica, 2017
- BALLARINO T., *Diritto dell'Unione europea*, IX ed., Padova, Cedam, 2010
- BIAVATI P., *Diritto processuale dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2015
- CAPELLI F., *Le direttive comunitarie*, Milano, Giuffrè, 1983
- CAPELLI F., *Evoluzione, splendori e decadenza delle direttive comunitarie - Impatto della direttiva Ce n. 2006/123 in materia di servizi: il caso delle concessioni balneari*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2021
- CAPELLI F., *Dal mercato comune al mercato unico europeo*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1992, p. 37
- CAPELLI F., *Responsabilità extra-contrattuale della Comunità europea e ricorsi per ottenere il risarcimento dei danni secondo l'art. 215 del Trattato CE: valutazioni critiche e proposte di riforma*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1996, p. 875
- CAPOTORTI F., «*Il processo comunitario*», in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXVI, Milano, p. 837
- CURTI GIALDINO C., *Codice dell'Unione Europea operativo: TUE e TFUE commentati articolo per articolo, con la carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Napoli, Simone, 2012
- CURTI GIALDINO C., *Codice breve dell'Unione europea*, Napoli, Simone, 2020
- DANIELE L., *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè - Francis Lefebvre, 2020
- DRAETTA U. - BESTAGNO F. - SANTINI A., *Elementi di diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale, ordinamento e struttura dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2018
- DRAETTA U. - PARISI N., *Elementi di diritto dell'Unione europea. Parte speciale, Il diritto sostanziale*, Milano, Giuffrè Francis Lefebvre, 2018

- FERRARI BRAVO L., *Diritto comunitario*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2006
- GUIZZI V., *Manuale di diritto e politica dell'Unione Europea*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2015
- MENGOZZI P. - MORVIDUCCI C., *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, Milano, Wolters Kluwer - Padova, Cedam, 2018
- MORI P., *Il nuovo art. 171, par. 2 del Trattato e le sanzioni per gli Stati membri inadempienti*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1994, p. 58
- NASCIMBENE B., *Unione europea: Trattati*, Torino, Giappichelli, 2020
- POCAR F., *Diritto dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2010
- POCAR F. - BARUFFI M. C., *Commentario breve ai trattati dell'Unione europea*, Assago, Cedam, 2014
- SAGGIO A., *Il procedimento pregiudiziale ex art. 177 nell'esperienza delle giurisdizioni italiane*, in *Mezzogiorno d'Europa*, 1991, p. 389
- SAGGIO A., *Prospettive di evoluzione del Tribunale di primo grado*, in *Rivista di diritto europeo*, 1992, p. 3
- TESAURO G. (a cura di Patrizia De Pasquale e Fabio Ferraro), *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Napoli, Editoriale scientifica, 2020
- TIZZANO A., *Trattati dell'Unione europea*, Milano, Giuffrè, 2014
- TOLEDANO LAREDO A., *I ricorsi per inadempimento degli Stati membri della Comunità europea*, in *Foro italiano*, 1990, IV, c. 157
- VENTURINI G., *La responsabilità extracontrattuale delle Comunità europee*, Milano, Giuffrè, 1980
- ZANGHÌ C., *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli, 1995

## PARTE SECONDA

\*\*\*\*\*

### Rinvio pregiudiziale e Giudice Tributario

di Fabrizio Vismara

Professore ordinario presso Università degli Studi dell'Insubria

**SOMMARIO:** 1. Il ruolo del Giudice tributario nella formulazione del quesito pregiudiziale. 2. La motivazione del provvedimento di rinvio alla Corte UE. 3. Rigetto dell'istanza di parte di rinvio pregiudiziale e motivazione del rigetto. 4. Funzionamento del rinvio e sospensione del processo. 5. Gli effetti delle sentenze della Corte UE rese in via pregiudiziale.

## 1. Il ruolo del Giudice tributario nella formulazione del quesito pregiudiziale.

L'attività del Giudice nazionale e, in particolare, delle Commissioni tributarie, nell'ambito del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia riflette il principio di cooperazione tra giurisdizioni e quello della **strumentalità** dell'istituto del rinvio pregiudiziale: tramite la procedura di cui all'art. 267 del TFUE, la Corte fornisce ai giudici nazionali gli elementi d'interpretazione del diritto unionale o di valutazione della validità necessari per l'assolvimento dello *ius dicere*.<sup>1</sup> Tale **cooperazione** è fondata sulla ripartizione di funzioni tra giudice unionale e giudice interno,<sup>2</sup> ed ha il suo fondamento giuridico nell'ambito dell'art. 4 TUE, già art. 10 del TCE, essendo affidato ai giudici nazionali il compito di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta.<sup>3</sup> Il ruolo del giudice nazionale viene delineato anche in termini di **responsabilità**: è infatti al giudice interno che deve attribuirsi, in via esclusiva, la

---

<sup>1</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent. 26 gennaio 1990, causa 286/88, in *Racc.*, 1990, p. 191 ss. Per una ricostruzione della prassi dei giudici italiani cfr. TIZZANO, *Il rinvio pregiudiziale e la prassi dei giudici italiani*, in *Dir. Un. eur.*, 2018, p. 403 e ss.

<sup>2</sup> Cfr. sent. 10 marzo 1981, cause riunite 36 e 71/80 (in *Racc.*, 1982, p. 735 ss.) dove la Corte rammenta che il rinvio pregiudiziale determina gli estremi di una stretta collaborazione fra i giudici nazionali e la Corte, collaborazione fondata sulla ripartizione di funzioni tra essi.

<sup>3</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sent. 16 dicembre 1976, causa 45/76, in *Racc.*, 1976, p. 2043 ss.



responsabilità della decisione resa sulla base dell'accertamento interpretativo della Corte.<sup>4</sup>

Deriva da quanto precede che, in linea di principio, non rientra nella competenza della Corte di giustizia il **sindacato dei moventi o scopi** del rinvio.<sup>5</sup> Deriva inoltre da quanto precede che la competenza a richiedere in via pregiudiziale l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione è esercitata su **iniziativa esclusiva** dei giudici nazionali, a prescindere dal fatto che le parti del procedimento principale abbiano chiesto o meno di adire la Corte.<sup>6</sup> La questione pregiudiziale può quindi essere formulata dal giudice nazionale anche **a prescindere da un'istanza delle parti.**<sup>7</sup>

L'art. 3 l. 13 marzo 1958, n. 204 prevede che, ai fini dell'operare della pregiudiziale comunitaria, gli organi della giurisdizione ordinaria e speciale emettano ordinanza con la

---

<sup>4</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sent. 28 giugno 1984, causa 180/83, in *Racc.*, 1984, p. 2539, punto 6.

<sup>5</sup> Cfr. la sentenza 20 maggio 1976, causa 111/75 (in *Racc.*, 1976, p. 341 ss.), dove si precisa che il rinvio pregiudiziale è informato al principio di netta separazione delle competenze e lasciando ai giudici nazionali il compito di decidere se procedere, ai fini della definizione delle controversie davanti ad essi pendenti, al rinvio pregiudiziale.

<sup>6</sup> Cfr. Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (2019/C 380/01, *GUUE*, 8 novembre 2019, C 380/1).

<sup>7</sup> La Corte ha precisato nell'ordinanza 16 maggio 1968, causa 13/67 (in *Racc.*, 1968, p. 262) che il rinvio pregiudiziale prevede la sua collaborazione diretta con i giudici nazionali, mediante un procedimento non contenzioso nel quale le parti non possono prendere alcuna iniziativa, ma hanno semplicemente la possibilità di manifestare il loro punto di vista entro i limiti fissati dal giudice proponente.

quale “*riferiti i termini ed i motivi della istanza, con cui fu sollevata la questione, dispongono l’immediata trasmissione degli atti alla Corte di giustizia*”, ponendo l’accento sull’esistenza di un atto d’impulso di parte, ai fini del rinvio della questione interpretativa al giudice comunitario. L’individuazione del momento di devoluzione della questione pregiudiziale alla Corte di giustizia **spetta al giudice nazionale**, nei limiti assegnati dal suo ordinamento giuridico. La **discrezionalità** del giudice nazionale nella scelta del momento in cui devolvere la questione pregiudiziale è stata riconosciuta dalla Corte di giustizia, in particolare, nella sentenza 10 marzo 1981, cause riunite nn. 36 e 71/80.<sup>8</sup>

Nel processo tributario, di cui al d.l.vo 546/92, sede ordinaria per la valutazione, nel contraddittorio delle parti, della sussistenza delle condizioni per la devoluzione della questione interpretativa al giudice comunitario è la trattazione della controversia, di regola destinata ad esaurirsi **nell’unica udienza** a tal fine fissata con provvedimento presidenziale. Ciò vale, naturalmente, sia nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, sia in caso di discussione in pubblica udienza. Al di fuori dell’udienza di trattazione in camera di consiglio o dell’udienza di discussione in pubblica udienza, la formulazione della questione interpretativa può ipotizzarsi in

---

<sup>8</sup> In *Racc.*, 1980, p. 735 ss.

sede di **esame preliminare**, ai sensi dell'art. 27 del d.l.vo 546/92; esame destinato alla valutazione dell'ammissibilità del ricorso. Al di là delle difficoltà di individuare in concreto ipotesi che possano in tale sede far sorgere la necessità di un rinvio pregiudiziale interpretativo, non sembra ostare a ciò il fatto che il decreto presidenziale, sia nel caso assunto al di fuori del contraddittorio delle parti ed in una fase anteriore alla trattazione della controversia. Ciò, fermo il fatto che la proposizione della questione al giudice UE deve accompagnarsi alla sospensione del processo.

Più in generale, la proposizione dell'istanza di parte non sembra essere soggetta a limiti specifici: non sembra trovare applicazione la disciplina restrittiva dei motivi aggiunti, di cui all'art. 24, comma 2, d.l.vo 546/92, stante che la questione interpretativa non determina un ampliamento dell'oggetto della domanda, ma si risolve nella prospettazione della necessità di una preliminare determinazione della portata della norma comunitaria, la cui applicazione è invocata in relazione alla fattispecie dedotta in giudizio.

## **2. La motivazione del provvedimento di rinvio alla Corte UE**

Ai fini del rinvio pregiudiziale, la Commissione tributaria, così come ogni giudice nazionale, deve valutare la **rilevanza**

della questione. L'accertamento della rilevanza della questione interpretativa è effettuato dal giudice *a quo* attraverso una valutazione in parte anticipatoria della decisione di merito. Il giudice è tenuto a mettere in evidenza, nella motivazione del provvedimento, gli elementi in forza dei quali il rinvio viene operato e la loro **“rilevanza”** al fine della risoluzione della controversia principale. L'orientamento assunto dalla Corte di giustizia in tema di “rilevanza” della questione interpretativa è nel senso di ritenere di competenza del giudice nazionale la valutazione al riguardo.<sup>9</sup>

Inoltre, il provvedimento di rinvio deve riguardare l'interpretazione o la validità del **diritto dell'Unione**, e non l'interpretazione delle norme del **diritto nazionale** o **questioni di fatto** sollevate nell'ambito del procedimento principale. Il giudice nazionale dovrebbe definire l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate.<sup>10</sup> Né è escluso che,

---

<sup>9</sup> Cfr. la sentenza 18 ottobre 1990, cause riunite 297/88 e 197/89, in *Racc.* 1990, p. 3763 ss. Nel senso che la valutazione della rilevanza della questione spetta solo al giudice nazionale si veda anche la sentenza 28 giugno 1984, causa 180/83, in *Racc.*, 1984, p. 2539, punto 6, in cui la Corte ribadisce che, nell'ambito della ripartizione delle funzioni giurisdizionali tra i giudici nazionali e la Corte, spetta al giudice nazionale, che è l'unico ad avere conoscenza diretta dei fatti di causa nonché degli argomenti dedotti dalle parti e che dovrà assumere la responsabilità dell'emananda decisione giudiziaria, valutare con piena cognizione di causa la pertinenza delle questioni di diritto sollevate dalla controversia sottopostagli e la necessità di una pronuncia pregiudiziale ai fini della propria sentenza. Cfr. inoltre la sentenza 28 novembre 1991, causa 186/90, in *Racc.*, 1991, p. 5773 ss.

<sup>10</sup> La Corte ha rilevato, nell'ordinanza 19 marzo 1993, causa 157/92, in *Racc.*, 1993, p. 1085 ss., che l'esigenza di giungere ad un'interpretazione del diritto comunitario che sia utile per il giudice nazionale

nella formulazione del quesito, la giurisdizione nazionale sottoponga a critica precedenti orientamenti della Corte di giustizia, chiedendo chiarimenti riguardo ad essi ed in relazione alle norme unionali da applicare nel caso concreto.<sup>11</sup>

Il giudice nazionale è tenuto a indicare motivi che lo hanno indotto a chiedere l'interpretazione o l'accertamento della validità di determinate disposizioni unionali rilevando il nesso intercorrente tra le disposizioni medesime e la normativa nazionale applicabile alla controversia.<sup>12</sup> La conoscenza dei fatti di causa deve ritenersi necessaria ai fini del rinvio pregiudiziale, non apparendo coerente con l'art. 267 del TFUE la formulazione di quesiti che, prospettati senza una effettiva conoscenza del corredo fattuale della controversia, si rivelino di natura astratta.

**L'art. 94 del Regolamento di procedura** della Corte di giustizia nonché le **Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali**, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (2019/C 380/01), stabiliscono che, oltre al testo delle questioni sottoposte alla Corte in via

---

impone che quest'ultimo definisca l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate.

<sup>11</sup> Cfr. Corte di giustizia, 21 novembre 1991, causa C-269/90, in *Racc.*, 1991, p. I-5469.

<sup>12</sup> Cfr. Corte di giustizia, 16 luglio 1992, causa 343/90, in *Racc.*, 1992, p. 4673 ss.

pregiudiziale, la domanda di pronuncia pregiudiziale deve contenere:

- (i) un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni pregiudiziali;
- (ii) il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia; nonché
- (iii) l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile al procedimento principale.

Nello specifico, il giudice nazionale, nel predisporre la domanda di pronuncia pregiudiziale, dovrebbe, innanzitutto, fornire i **riferimenti precisi delle disposizioni nazionali applicabili** ai fatti della controversia principale e delle **disposizioni del diritto dell'Unione** di cui è richiesta l'interpretazione o di cui è messa in discussione la validità. Più specificamente, il giudice nazionale dovrebbe indicare **il titolo**

**esatto e la data di adozione** degli atti che contengono le disposizioni nazionali di cui trattasi nonché i riferimenti di pubblicazione di tali atti. Nel caso in cui lo stesso giudice faccia riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia, occorrerà menzionare il numero ECLI (European Case Law Identifier) della decisione interessata.<sup>13</sup>

Qualora il giudice nazionale ritenga che ciò possa essere utile alla Corte di giustizia ai fini della comprensione della causa, può indicare, succintamente, **i principali argomenti delle parti** del procedimento principale. Inoltre, il giudice del rinvio può anche indicare sinteticamente nella domanda rivolta alla Corte di giustizia il **suo punto di vista** sulla risposta da dare alle questioni pregiudiziali sottoposte.

Quanto alla struttura della domanda, è importante che la motivazione della stessa, con le indicazioni sopra ricordate (oggetto della controversia e fatti rilevanti, norme nazionali applicabili, motivi del rinvio e collegamento tra norme nazionali applicabili alla controversia e interpretazione o validità delle norme unionali) sia **redatta in modo separato** rispetto alle questioni sottoposte alla Corte di giustizia: le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte in via pregiudiziale

---

<sup>13</sup> Per una esemplificazione al riguardo cfr. l'ordinanza del 10/11/2017 n. 1714, della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia - Sezione 1, che si allega al presente scritto.

dovrebbero quindi figurare in una **parte distinta e chiaramente individuata** della decisione di rinvio, preferibilmente all'inizio o alla fine di questa e dovrebbero risultare comprensibili già da sole, senza che occorra far riferimento alla motivazione della domanda.

In relazione a quanto precede, **nell'Appendice a questo scritto, vengono riportate, a titolo esemplificativo, l'ordinanza del 10/11/2017 n. 1714 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia - Sezione 1 e l'ordinanza del 13/7/2017 n. 1158 della Comm. Trib. Reg. per il Lazio – Sezione 9, che contengono gli elementi motivazionali richiesti ai fini del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, come sopra evidenziati. In particolare, nell'ordinanza del 10/11/2017 n. 1714 vengono riportati, ai parr. da 1 a 12, lo svolgimento del processo, ai parr. da 13 a 35, la succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione, con indicazione delle norme nazionali applicabili e della giurisprudenza nazionale, l'illustrazione dei motivi riguardanti l'interpretazione del diritto dell'Unione e il collegamento tra detto diritto e la normativa nazionale applicabile al procedimento e, nella parte finale, il quesito alla Corte e il provvedimento di sospensione del procedimento. Nell'ordinanza del 13/7/2017 n. 1158**



vengono riportati, ai parr. 1.1. – 1.5, **l'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia e dei fatti rilevanti**, ai parr. 2.1 – 2.4, **le norme applicabili alla fattispecie oggetto di giudizio e relativa giurisprudenza**, ai parr. 3.1 – 3.7, **l'illustrazione dei motivi che inducono ad interrogarsi sulla interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione Europea**, ai parr. 4.1 – 4.3, **il quesito pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 T.F.U.E.** e, infine, **il provvedimento di sospensione**.

Con riguardo alla **ricevibilità**, va osservato come la Corte di giustizia abbia ritenuto irricevibili le richieste dei giudici nazionali che non le consentano di fornire un'interpretazione del diritto UE che sia **“effettivamente utile”** ai fini della risoluzione della controversia avanti il giudice nazionale, ovvero nei casi in cui la domanda del giudice nazionale **non contenga precisi quesiti**, e neppure consenta di risalire con certezza alle questioni sulle quali esso ritiene che la Corte si pronunzi in via pregiudiziale.<sup>14</sup>

### **3. Rigetto dell'istanza di parte di rinvio pregiudiziale e motivazione del rigetto.**

---

<sup>14</sup> Per una ricostruzione della giurisprudenza della Corte cfr. IANNONE, *Le ordinanze di irricevibilità dei rinvii pregiudiziali dei giudici italiani*, in *Dir. Un. Eur.*, 2018, p. 249 ss.

Le parti del processo hanno un ruolo di impulso all'attivazione del rinvio pregiudiziale, ma la relativa decisione spetta al giudice nazionale.

Il rinvio pregiudiziale non costituisce un mezzo di ricorso a disposizione delle parti di una controversia dinanzi al giudice nazionale. Ne consegue che non è sufficiente che una parte sostenga che la controversia verta su una questione di interpretazione del diritto dell'Unione perché l'organo giurisdizionale interessato sia tenuto a considerare che sussiste una questione sollevata ai sensi dell'articolo 267 TFUE.<sup>15</sup>

Inoltre, sulla premessa che la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano al giudice nazionale, si è rilevato che le parti in causa nel procedimento principale non possono modificarne il tenore.<sup>16</sup>

Quanto alla **motivazione del rigetto**, il giudice di ultimo grado, nei confronti del quale è previsto dall'art. 267 TFUE un obbligo di rinvio pregiudiziale, è tenuto a motivare le ragioni per cui non provveda al rinvio.<sup>17</sup>

Sul piano interno, consegue a quanto precede che l'ordinanza con cui il giudice di merito sollevi in via incidentale una questione pregiudiziale, disponendo la trasmissione degli

---

<sup>15</sup> Cfr. sentenza 3.7.2014, C-19/14, *Talasca*, ECLI:EU:C:2014:2049.

<sup>16</sup> Cfr. Corte di giustizia, sentenza 18 luglio 2013, C-136/12, ECLI:EU:C:2013:489.

<sup>17</sup> Corte di giustizia, 6.10.1982, C-283/81.

atti alla Corte di giustizia e sospendendo il giudizio in corso davanti a lui, non sia impugnabile con il regolamento di competenza.<sup>18</sup>

Consegue altresì che il provvedimento del giudice nazionale che neghi il rinvio pregiudiziale non è impugnabile davanti alla Corte di giustizia. La questione può tuttavia essere riproposta dalle parti nei successivi gradi di giudizio.

#### **4. Funzionamento del rinvio e sospensione del processo**

Il temporaneo arresto del processo viene a costituire lo strumento processuale che assicura l'effettività del meccanismo pregiudiziale comunitario nell'ambito del processo interno. Non sarebbe, infatti, coerente con la funzione del rinvio pregiudiziale la mancata adozione di meccanismi processuali che consentano l'ingresso della pronuncia interpretativa anteriormente alla decisione rispetto alla quale la definizione della questione interpretativa rappresenta un antecedente logico. L'arresto temporaneo del processo *a quo* è attuato mediante l'istituto della sospensione, che opera contestualmente alla trasmissione degli atti alla Corte di giustizia.

---

<sup>18</sup> Cfr. Cass. ord. 24.5.2002, n. 7636

Nella disciplina del processo tributario la disciplina della **sospensione** di cui all'art. 39 d.l.vo 546/92, trova applicazione solo alle ipotesi indicate, sicché, la sospensione del processo tributario, in relazione ad un'ipotesi di pregiudizialità ai sensi dell'art. 267 TFUE deve riferirsi all'art. 3 l. 13 marzo 1958, n. 204, nonché alle previsioni di cui agli artt. 41, 42 e 43 d.l.vo 546/92, con riguardo alla natura ed agli effetti del provvedimento di sospensione ed alla ripresa del processo sospeso.

Non risulta peraltro sindacabile, in sede UE, l'eventuale vizio del provvedimento di sospensione: la Corte di giustizia ha ritenuto doversi attenere al provvedimento di rinvio emesso dal giudice di uno Stato membro, a prescindere dal fatto che si presenti affetto da cause di invalidità,<sup>19</sup> ciò in quanto non spetta alla Corte accertare se il provvedimento con cui è stata adita sia stato adottato in modo conforme alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura, dovendosi attenere al provvedimento di rinvio fintantoché non sia stato revocato a seguito dell'esperimento di rimedi giurisdizionali eventualmente previsti dal diritto nazionale.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Si veda sent. 14 gennaio 1982, causa 65/81, in *Racc.*, 1982, p. 33.

<sup>20</sup> Cfr. sent. 20 ottobre 1993, causa 10/92, in *Racc.*, 1993, p. 5105 ss.

## 5. Gli effetti delle sentenze della Corte UE rese in via pregiudiziale

Occorre distinguere tra **effetti interni** o **endoprocessuali** ed **effetti esterni** o **extraprocessuali** della sentenza resa in via pregiudiziale. Quanto ai primi, essi si producono in capo al giudice *a quo*: la pronuncia della Corte vincola il giudice nazionale, essendo quest'ultimo obbligato ad uniformarsi all'accertamento effettuato dalla Corte di giustizia. Non è peraltro esclusa in capo al giudice nazionale la prospettazione di fatti nuovi che giustificano una nuova valutazione da parte della Corte.<sup>21</sup>

Il giudice nazionale deve applicare la norma unionale oggetto d'interpretazione secondo il significato e la portata attribuita dalla Corte, eventualmente **disapplicando le norme interne** che, alla luce dell'interpretazione resa, si prospettino in contrasto con la stessa. Il giudice interno deve poi assumere le conseguenze che l'adozione dei criteri interpretativi e l'accertamento del significato della norma

---

<sup>21</sup> Cfr. l'ordinanza della Corte di giustizia 5 marzo 1986, causa 69/85, in *Racc.*, 1986, p. 947 ss., dove si rileva, sulla premessa che la sentenza con cui la Corte si pronunzia in via pregiudiziale sull'interpretazione o sulla validità di un atto adottato da un'istituzione della Comunità risolve, con forza di giudicato, una o più questioni di diritto comunitario e vincola il giudice nazionale per la definizione della lite principale, che l'efficacia di queste sentenze non osta tuttavia a che il giudice nazionale che ne sia destinatario possa ritenere necessario rinviare nuovamente alla Corte prima di dirimere la lite di merito.

comportano con riguardo alla fattispecie concreta, coerentemente disponendo in ordine all'accoglimento o al rigetto delle domande formulate dalle parti.

La **rilevanza esterna** della sentenza pregiudiziale interpretativa riflette il principio di leale cooperazione di cui all'art. 4 TUE, ovvero l'obbligo, in capo gli Stati membri, di attuazione di tutte le misure interne, di carattere generale e particolare, che assicurino l'esecuzione del diritto comunitario.<sup>22</sup>

Quanto al rinvio pregiudiziale interpretativo, all'accertamento del contenuto della norma comunitaria segue l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare la norma interna in contrasto con la norma unionale individuata nei suoi contenuti.

Tale obbligo di disapplicazione opera indipendentemente da un'istanza di parte: in presenza di disposizioni contrastanti con il diritto unionale il giudice nazionale ha l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto comunitario, disapplicando, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale.<sup>23</sup> Se il giudice

---

<sup>22</sup> Sugli effetti esterni della sentenza pregiudiziale cfr. ARNULL, *Owning up to fallibility: precedent and the Court of Justice*, in *Common Market Law Review*, 1993, p. 247; TRABUCCHI, *L'effet "erga omnes" des décisions préjudicielles par la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Rev. Trim. droit eur.*, 1977, p. 4 ss.; GORI, *L'efficacia ultra partes delle decisioni pregiudiziali nel diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 1963, IV, 92 ss.

<sup>23</sup> Cfr. Corte di giustizia, sent. 13 marzo 1997, causa 358/95, punto 18, in *Racc.*, 1995, p. 1431 ss.

nazionale che ha formulato il rinvio deve attenersi alla statuizione della Corte, anche gli altri giudici degli Stati membri sono tenuti a fare applicazione delle norme unionali interpretate dalla Corte, salva sempre la possibilità di un ulteriore rinvio pregiudiziale finalizzato a domandare una rivalutazione da parte della Corte sulla base di nuovi elementi.<sup>24</sup>

Sul piano **temporale**, risolvendosi nell'accertamento del significato e della portata della norma unionale, la sentenza interpretativa è destinata a produrre effetti in relazione a rapporti sorti anteriormente ad essa, purché non esauriti. L'interpretazione di una norma unionale chiarisce e precisa, quando ve ne sia bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore.<sup>25</sup> In linea di principio, quindi, le pronunce rese dalla Corte di giustizia in via pregiudiziale hanno **valore ex tunc**.

Tuttavia, come chiarito dalla sentenza 8 aprile 1976, causa 43/75,<sup>26</sup> in via eccezionale, può ammettersi, in ossequio al principio generale di certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico unionale, la limitazione della possibilità per gli interessati di far valere la disposizione

---

<sup>24</sup> Si veda la sentenza della Corte di giustizia 11 giugno 1987, causa 14/86.

<sup>25</sup> Cfr. la sentenza 4 ottobre 2001, causa 294/99, in *Racc.*, 2001, p. 6797 ss.

<sup>26</sup> Cfr. *Racc.*, 1976, p. 455 ss.

pregiudizialmente interpretata per rimettere in questione rapporti giuridici stabiliti in buona fede. In applicazione di tale principio la Corte di giustizia **si riserva eccezionalmente la possibilità limitare gli effetti nel tempo** delle pronunce rese in via pregiudiziale.<sup>27</sup>

Quanto alle sentenze della Corte di giustizia rese in via pregiudiziale sulla **validità** l'effetto della pronuncia riguarda i motivi di censura, ferma la possibilità di contestare l'atto per motivi diversi. La sentenza, inoltre, determina l'invalidità dell'atto, in termini simili alle pronunce rese in sede di ricorso per annullamento.<sup>28</sup>

Quanto alla diretta rilevanza della sentenza pregiudiziale nel processo tributario, se l'accertamento vincolante del significato e della portata della norma unionale rappresenta l'effetto diretto della pronuncia resa in via pregiudiziale, in via indiretta, ma univoca, può derivarne l'affermazione

---

<sup>27</sup> Si veda la sentenza 9 marzo 2000, causa 437/97 In *Racc.*, 2000, p. 1157 ss. Facendo ricorso al principio per cui, solo in via eccezionale la Corte di giustizia 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, essa chiarisce che, per stabilire se si debba o meno limitare la portata di una sentenza nel tempo, è necessario tener conto del fatto che non ci si può spingere fino a sminuire l'obiettività del diritto e comprometterne l'applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato

<sup>28</sup> Nella sentenza 26 aprile 1994, causa C-228/92, in *Racc.*, pag. I-1445, la Corte ha rilevato che "se è pur vero che una sentenza della Corte che dichiara in via pregiudiziale l'invalidità di un atto comunitario possiede, in linea di principio, effetti retroattivi al pari di una sentenza di annullamento, la Corte dispone tuttavia della facoltà di limitare nel tempo gli effetti di una siffatta declaratoria.



dell'**illegittimità dell'atto impugnato** nel processo *a quo*. Considerazioni simili possono essere svolte in tema di azioni di rimborso, nei casi in cui la Corte delinea indirettamente l'illegittimità unionale della norma interna in forza della quale sia stato effettuato il pagamento del tributo di cui si domanda la ripetizione: in tale ipotesi, l'accoglibilità del rimborso azionato davanti al giudice *a quo* viene a prospettarsi come conseguenza dell'incompatibilità col diritto unionale della norma interna che istituisce il prelievo.

Gli effetti della pronuncia interpretativa della Corte di giustizia devono essere coordinati con il limite costituito dall'intangibilità della pronuncia nazionale definitiva. Va osservato che il principio dell'autorità della cosa giudicata trova riscontro anche nell'ordinamento UE, sicché, per garantire la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici ed una buona amministrazione della giustizia, le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per tali ricorsi, in linea di principio, non possono più essere rimesse in discussione.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Cfr. sentenza 16 marzo 2006, causa C-234/04. Si è così che il diritto UE non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche nell'ipotesi in cui ciò permetta di accertare una violazione del diritto unionale. Cfr. Corte di giustizia, sentenza 1 giugno 1999, causa C-126/97, in *Racc.*, 1999, p. I-3055 ss. Si vedano altresì, in

## **BREVE APPENDICE ESEMPLIFICATIVA**

### **ALLEGATO N° 1. – PARTIZIONE CONTENUTISTICA**

#### **ordinanza del 10/11/2017 n. 1714 della Comm. Trib. Reg. per la Lombardia - Sezione 1:**

\* parr. da 1 a 12: svolgimento del processo;

\* parr. da 13 a 35: succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione, con indicazione delle norme nazionali applicabili e della giurisprudenza nazionale, illustrazione dei motivi riguardanti l'interpretazione del diritto dell'Unione e collegamento tra detto diritto e la normativa nazionale applicabile al procedimento;

\* quesito alla Corte e sospensione del procedimento.

### **ALLEGATO N°2. – PARTIZIONE CONTENUTISTICA**

#### **ordinanza del 13/7/2017 n. 1158 della Comm. Trib. Reg. per il Lazio – Sezione 9:**

\* parr. 1.1. – 1.5: illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia e dei fatti rilevanti;

---

tempi più recenti, le sentenze nel caso *Lucchini*, 18 luglio 2007, C-119/05 e nel caso *Pizzarotti*, 10 luglio 2014, C-213/13. Per una disamina di tali pronunce cfr. TIZZANO, *Il rinvio pregiudiziale*, cit., p. 417 s.

\* parr. 2.1 – 2.4: norme applicabili nella fattispecie e relativa giurisprudenza;

\* parr. 3.1 – 3.7: illustrazione dei motivi che inducono ad interrogarsi sulla interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione Europea;

\* parr. 4.1 – 4.3: quesito pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 T.F. U.E.

\* quesito alla Corte e provvedimento di sospensione.

**Comm. trib. regionale Lombardia Milano Sez. I, Ord., 10-11-2017, n. 1714**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

LABRUNA SALVATORE - Presidente

MISSAGLIA ENRICO - Relatore

AONDIO GIULIA - Giudice

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sull'appello n. 2393/2017

depositato il 27/04/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 7354/2016 Sez:46 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dall'appellante:

(...)

difeso da:

(...)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n (...) IVA-OP.IMPONIB. 2009

AVVISO DI ACCERTAMENTO n (...) IVA-ALTRO 2010

**Svolgimento del processo**

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione.

1) Oggetto del processo sono gli avvisi di accertamento indicati in frontespizio, emessi per gli anni di imposta 2009 e 2010 dalla Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia nei confronti di (...) con i quali non riconosceva la detrazione dell'IVA relativa ad operazioni di cessione di energia elettrica, ritenute oggettivamente inesistenti perché poste in essere, nell'ambito del gruppo (...) per esporre nella propria contabilità valori importanti al solo fine di accedere a canali bancari di finanziamento.

2) Per tali operazioni, meramente contabili ed asseritamente inesistenti nella realtà fattuale, era stato accertato un dovuto fiscale per maggiore IVA, interessi e sanzioni, rispettivamente di (...) per l'anno 2009 e di (...) per l'anno 2010.

3) La (...) di Milano, con sentenza n. 7354/46/2016, riuniva i due ricorsi - rispettivamente presentati per ciascuno degli accertamenti indicati in frontespizio dalla (...) - e li respingeva condannando la ricorrente alle spese del giudizio.

4) Nel proprio atto d'appello (...) ha sostenuto di aver operato, pur senza avere una vera e propria struttura organizzativa, come trader e grossista nel settore dell'energia elettrica, senza far parte del gruppo (...) di non essere tenuta a registrare le proprie operazioni sulla Piattaforma dei Conti Energia (PCE) in assenza di effettivi scambi fisici di energia elettrica, avendo operato con contratti a termine, provati dai contratti e dalle fatture, la cui regolarità formale non è stata contestata; che la valutazione dell'operatività sociale si sarebbe dovuta condurre su tutto un intero esercizio e non sulle singole operazioni; che lo scopo, pur contestato, di ottenere maggiori finanziamenti bancari non sarebbe fiscalmente rilevante secondo Cass. 15.5.2008 n. 12200; che in altro giudizio, promosso da (...), e per esso favorevolmente conclusosi, sarebbero emersi elementi a sostegno della liceità fiscale delle operazioni; che anche altre società indagate nell'ambito del medesimo P.V.C. hanno visto annullati dalle C.T.P. di Milano, Brescia e Cremona i rispettivi accertamenti fiscali; che, infine, non vi è stato alcun pregiudizio per l'Erario, in quanto le imposte dovute sono state regolarmente versate e la contestata indetraibilità dell'imposta IVA a fini meramente sanzionatori si porrebbe in contrasto con la neutralità dell'imposta e con i principi comunitari.

5) E' stato richiesto il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità Europea per contrasto con il principio di proporzionalità e con il principio di neutralità.

6) L'appellante, in relazione all'annualità del 2009, ha contestato l'applicabilità del raddoppio dei termini per l'accertamento in quanto i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 presuppongono -come dolo specifico- il fine di evadere le imposte, qui assunte.

7) In data 12.6.2017 questo Collegio ha accolto l'istanza di sospensione -ex art. 52, D.Lgs. n. 546 del 1992- dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'esecuzione dell'atto di accertamento.

8) L'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia, nelle proprie controdeduzioni ha illustrato la fittizietà delle operazioni, non trascritte nella PCE ed a suo dire sostanzialmente predisposte da un unico soggetto, apparentemente eseguite da società spesso senza dipendenti, operazioni nelle quali sono state movimentate le stesse quantità di energia con relativi margini.

9) Ha sostenuto esservi prova dell'appartenenza dell'(...) al gruppo (...) la contestualità ed irregolarità delle operazioni, e precisato di aver ripreso solo le operazioni "circolari" nelle quali la merce partiva da un fornitore per tornare allo stesso fornitore, senza con ciò contestare che la società abbia effettuato anche altre operazioni regolari.

10 ) Lo scopo delle vendite fittizie realizzate con operazioni inesistenti, era quello di presentare una contabilità efficace ad ottenere risorse finanziarie da istituti di credito.

11 ) L'Ufficio ha ricordato che in varie pronunce la Corte di Cassazione ha confermato l'indetraibilità dell'IVA in capo all'utilizzatore di fatture per operazioni sottostanti inesistenti, mentre l'IVA è contestualmente dovuta dall'emittente, in base al principio di cartolarità.

12 ) Sussisterebbe, pur in assenza di un vantaggio fiscale, il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, ma non risulta sia stata presentata alcuna denuncia.

Dopo aver sentito le parti, che hanno precisato in udienza le proprie conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti, acquisiti sufficienti elementi istruttori, il Collegio si ritira in camera di consiglio per deliberare sulla richiesta di rinvio pregiudiziale alla C.G.U.E.

### Motivi della decisione

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione

ex art. 36, c.2, n.4, D.Lgs. n. 546 del 1992

13 ) L'Amministrazione Finanziaria ha contestato la mancata effettiva trasmissione del bene "energia" negoziato tra società dello stesso gruppo, in modo "circolare" per le medesime quantità in uscita ed in entrata.

14 ) L'Amministrazione Finanziaria non ha contestato il mancato versamento dell'imposta dovuta in relazione alle singole operazioni.

15 ) Non ha contestato irregolarità nella rappresentazione contabile delle operazioni stesse.

16 ) Ha contestato invece che le varie società non avessero una struttura operativa e che le operazioni fatturate fossero in realtà inesistenti, realizzate al "fine principale di consentire al gruppo (...) di accedere a canali di finanziamento altrimenti non accessibili" (n.d.r. evidenziando fatturati superiori alla consistenza delle transazioni reali); sussiste, quindi, per l'ufficio impositore il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000 anche se, in effetti, pur prescindendo da ogni valutazione sul dolo specifico di evasione fiscale, non risulta agli atti di causa alcuna denuncia in tal senso presentata dalla Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia, all'Autorità giudiziaria penale ex art. 331 c.p.p., nonostante che il pubblico ufficiale "non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia" quando "sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria)". Vds. Corte di cassazione, sentenza. n. 9974/2015, e Corte costituzionale, sentenza 247/2011.

17 ) Ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 ha escluso la detraibilità dell'IVA esposta nelle fatture in quanto ritenute inesistenti, restando fermo l'obbligo del versamento da parte dell'emittente le fatture.

18 ) Ai sensi dell'art. 6 comma 6 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 ha applicato una sanzione pari all'ammontare della detrazione disconosciuta.

19 ) Dispone infatti l'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 che "è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitato a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

20 ) Per converso l'art. 21 c. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni delle fatture".

21 ) La Cassazione ha sempre ritenuto che il diritto alla detrazione non può essere esercitato "in totale carenza del suo presupposto e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa" (Cass. 10.6.2005 n. 12353; Cass. 10.6.2015 n. 12113).

22 ) In tale eventualità il tributo viene considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione "isolata" dalla massa delle operazioni effettuate ed esclusa dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 D.P.R. n. 633 del 1972 citato.

23 ) Assume in tal caso la Cassazione che "il principio si armonizza con la "neutralità" dell'IVA per i beni inerenti all'attività d'impresa, giustificata proprio dalla finalità della loro acquisizione finalizzata a successivi passaggi verso il consumatore "finale" ed inoltre trova una inequivoca conferma nel rilievo che il concedente in buona fede, avendo subito addebito per IVA in relazione ad un bene che in realtà non è mai entrato nel suo patrimonio e non è stato conferito in godimento all'utilizzatore, ha la facoltà di recuperare dal fornitore (apparente) il pagamento non dovuto di modo che verrebbe a beneficiare di un arbitrario arricchimento se potesse anche portare in deduzione la stessa somma" (così Cass. n. 27934 del 2009 citata da Cass. 12115/2015).

24 ) Per il principio di cartolarità posto a base del sistema impositivo dell'IVA l'imposta è dunque dovuta ogni qualvolta la fattura sia emessa, seppure rifletta un'operazione inesistente: non ne è consentita la detrazione per mancanza del presupposto di un effettivo acquisto di beni e servizi.

25 ) La ratio della normativa è evidentemente l'esigenza di evitare il rischio della perdita di entrate fiscali conseguenti all'utilizzazione in detrazione di una fattura emessa per operazioni inesistenti da parte di soggetti poi inadempienti o potenzialmente inadempienti ai propri obblighi fiscali.

26 ) Nel caso in cui un'operazione per la quale sia stata emessa e registrata fattura venga meno in tutto o in parte il cedente, ai sensi dell'art. 26 del citato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nelle ipotesi e nel termine ivi previsto, ha diritto di registrare e portare in detrazione l'IVA, mentre a lui dovrà rivolgersi il cessionario per avere la restituzione dell'importo pagato, a titolo di rivalsa.

27 ) Solo l'applicazione di tale norma, ad avviso della Cassazione, assicurerebbe, nel rigoroso rispetto della normativa procedurale, la neutralità dell'IVA e, ad un tempo, eviterebbe il rischio di perdita di gettito fiscale per l'Erario.

28 ) In sostanza la detrazione dell'IVA per operazioni indebitamente fatturate per assenza della prestazione in esse indicata non è possibile.

29 ) Si domanda questo Collegio se - con riferimento allo specifico caso in esame di vendite ed acquisti che si affermano essere simulati - sia conforme ai principi comunitari la pretesa di richiedere di volta in volta l'imposta IVA sia al cedente che l'ha versata e non ha la possibilità, decorso il termine annuale, di ottenere il rimborso portandola a credito, che al cessionario al quale è inibita la detrazione.

30 ) Ciò avviene per tutti i successivi passaggi tra le varie società del Gruppo, che si concludono - nella prospettiva dell'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia - con l'apparente "riacquisto" da parte dello stesso soggetto dell'energia apparentemente in origine ceduta.

31 ) Tale fatto comporta di per sé la neutralizzazione di qualsiasi vantaggio fiscale, per effetto della "circolarità" delle cessioni e nessun danno erariale.

32 ) In assenza di frode sembra a questo Collegio che debba prevalere il principio di neutralità dell'imposta, più volte richiamato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, essendo qui esclusa ogni ipotesi di c.d. "frode carosello", vertendosi se mai nell'ipotesi di contratti simulati.

33 ) Secondo costante giurisprudenza della C.G.U.E., la sesta direttiva si fonda sul principio di neutralità fiscale e dunque "il diritto a deduzione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazione" (così C.G.U.E. 6.7.2006 causa C-439/04 n. 47).

34 ) Il limite alla deduzione dell'IVA, secondo l'ordinamento comunitario, sembra essere rappresentato dall'esistenza di una frode diretta all'evasione dell'imposta.

35 ) In assenza di frode fiscale non appare proporzionato all'illecito rappresentato dall'emissione di fatture senza una corrispondente prestazione o cessione -illecito che certo sussiste- la negazione del diritto alla detrazione e l'ulteriore sanzione pari all'imposta sugli acquisti ritenuta indetraibile.

**P.Q.M.**

Visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), la Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 1<sup>^</sup>, emette

ORDINANZA

di rinvio pregiudiziale

per sottoporre alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ai sensi e per gli effetti dell'art. 19 par. 3 lettera b) del Trattato sull'U.E. e dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, il seguente quesito:

"Se, nell'ipotesi di operazioni ritenute inesistenti che non hanno determinato un danno all'Erario e non hanno arrecato alcun vantaggio fiscale al contribuente, la disciplina interna, risultante dall'applicazione dell'art. 19 (Detrazione) e 21, comma 7, (Fatturazione delle operazioni) del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 e dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 (Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni), è conforme ai principi comunitari in materia di IVA elaborati dalla Corte di Giustizia dal momento che la simultanea applicazione delle norme interne determina:

- a) la reiterata e ripetuta indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti dal cessionario per ogni transazione contestata che riguarda il medesimo soggetto e la stessa base imponibile;
- b) l'applicazione dell'imposta ed il pagamento del tributo per il cedente (e la preclusione della ripetizione dell'indebito) per le corrispondenti e speculari operazioni di vendita ritenute ugualmente inesistenti;
- c) l'applicazione di una sanzione pari all'ammontare dell'imposta sugli acquisti ritenuta indetraibile".

Ai sensi dell'art. 295 c.p.c., applicato al processo tributario in virtù del rinvio dinamico di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992,

sospende

il presente procedimento in attesa della pronuncia della C.G.U.E.;

ordina

la trasmissione alla Cancelleria della Corte di Giustizia della presente ordinanza, unitamente a copia autentica dei seguenti atti di causa:

1. atti d'accertamento impugnati,
2. sentenza n. 7354/46/16 della C.T.P. di Milano,
3. atto d'appello di (...)
4. controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia,

in plico raccomandato A.R. all'indirizzo di (...)

Così deliberato in Milano, nella camera di consiglio del 9 ottobre 2017.





**Comm. trib. regionale Lazio Roma Sez. IX, Ord., 13-07-2017, n. 1158**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

COMM. TRIB. REG. PER IL LAZIO

NONA SEZIONE/COLLEGIO

1. Illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia e dei fatti rilevanti.

**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

1.1. La Società XXXX ha presentato in data 20 agosto 2013 alla Agenzia delle Dogane e Monopoli una richiesta di I.T. (in seguito I.T.) per vedere classificato l'autoveicolo auto funebre a gasolio alla voce doganale NC 8704 90 00, tra gli "Autoveicoli per il trasporto merci".

L'Agenzia delle Dogane ha emesso in data 2 dicembre 2013 l' I.T. con cui l'auto funebre è stata classificata alla voce NC 8703 32 90, tra gli "Autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone (diversi dalla voce 8702), compresi gli autoveicoli di tipo break e le auto da corsa".

1.2. La contribuente ha presentato ricorso in data 26 febbraio 2014 e la Commissione Tributaria Provinciale di Roma (di seguito CTP), con sentenza in data 19 maggio 2016, n. 12021/17/16, lo ha accolto, rilevando che:

l'attribuzione dell'auto funebre alla voce NC 8703 deriva dal fatto che le Note Esplicative del Sistema Armonizzato (SA) dell'Organizzazione Mondiale delle Dogane (in seguito OMD) collocano tale bene tra gli esempi di autovetture di cui alla voce 8703;

nelle note Esplicative della Nomenclatura Combinata (NC) dell'Unione Europea non c'è riferimento all'auto funebre quale esempio di bene collocabile all'interno della voce NC 8703;

le citate Note Esplicative non sono vincolanti ai fini dell'inquadramento di un bene da classificare sotto il profilo doganale e a tale scopo devono ritenersi decisive le caratteristiche e le proprietà oggettive del bene: il carro funebre non possiede le caratteristiche strutturali che le Note Esplicative riconoscono agli autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone, essendo invece contraddistinto da caratteristiche strutturali riconosciute agli autoveicoli per il trasporto merci.

1.3L'Agenzia delle Dogane e Monopoli - Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali, ha depositato in data 13 gennaio 2017 atto di appello, con il quale chiede la riforma della sentenza della CTP, affermando, in particolare, che è doveroso far riferimento alle note esplicative del SA pubblicate dall'OMD, secondo le quali, alla voce 8703, vanno ricompresi anche "I veicoli da trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture cellulare, autovetture funebri".

1.4. La società XXXX si è costituita in giudizio ed ha ribadito, richiamando anche documenti e fotografie prodotti nel primo grado di giudizio:

che l'auto funebre non presenta alcuna delle caratteristiche tipiche degli autoveicoli destinati al trasporto di persone;

che nelle Note Esplicative della Nomenclatura Europea non c'è alcun riferimento all'auto funebre quale esempio di bene collocabile all'interno della voce NC 8703;

che dal punto di vista giuridico la salma è una res, seppure dotata di particolari guarentigie;

che la domanda principale formulata dalla contribuente al giudice tributario nel primo grado era il rinvio pregiudiziale della questione in oggetto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 267 T.F.U.E. e tale richiesta è rinnovata, sussistendo un interesse legittimo e concreto della società XXXX, che è il più importante e qualificato produttore europeo di auto funebri di lusso.

1.5. La richiesta di rinvio pregiudiziale è riproposta dalla contribuente anche con Memoria prodotta in data 28 giugno 2017.

2. Norme applicabili nella fattispecie e relativa giurisprudenza.

2.1. L'art. 20 del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice Doganale Comunitario, applicabile all'epoca dei fatti: ) prevede che i dazi dovuti per legge quando sorge una obbligazione doganale sono basati sulla Tariffa Doganale delle Comunità europee.

Le merci indicate nella Tariffa doganale sono classificate secondo il Sistema armonizzato dell'OMD con un sistema a sei cifre e, nella Nomenclatura Combinata (NC) riportata nell'Allegato I al Reg. CEE n. 2658/87, sono state aggiunte due ulteriori cifre. Sono state inoltre aggiunte altre due cifre per tener conto delle misure comunitarie, pervenendosi così ad una "Tariffa integrata comunitaria" (TARIC).

2.2. L'Amministrazione finanziaria italiana ha completato la TARIC con l'indicazione dell'IVA e di altri diritti nazionali, mediante l'istituzione della "Tariffa doganale d'uso integrata", che si articola in modo corrispondente alla NC edita dagli organi dell'Unione Europea.

2.3. Nella NC le voci 8703, 8704 e 8705 si riferiscono rispettivamente agli: "Autoveicoli da turismo ed altri autoveicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone (diversi dalla voce 8702), compresi gli autoveicoli di tipo break e le auto da corsa "Autoveicoli per il trasporto merci"; "Autoveicoli per usi speciali, diversi da quelli costruiti principalmente per il trasporto di persone o merci".

2.4. Non risultano precedenti nella giurisprudenza italiana in ordine alla classificazione doganale delle auto funebri.

3. Illustrazione dei motivi che inducono ad interrogarsi sulla interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione Europea.

3.1. La merce in relazione alla quale la Società XXXX ha chiesto alla autorità doganale italiana una I.T. è così descritta: "Auto funebre a gasolio. L' autoveicolo è caratterizzato da: 1) una cabina separata per il conducente; 2) una paratia di separazione fra l'abitacolo e la parte posteriore; 3) porta rialzabile nella parte posteriore per permettere il carico e lo scarico della bara; 4) apparecchiature speciali che consentono le operazioni di carico e fissaggio della bara e di altri contenitori; 5) una cilindrata di 2143 cc; 6) il veicolo ha le seguenti dimensioni: lunghezza 5,990 m., larghezza 1.870 m.".

3.2. Secondo l'Agenzia delle Dogane la merce va classificata nella nomenclatura doganale alla voce 8703, quale autoveicolo utilizzato principalmente per il trasporto di persone, mentre la CTP, in accoglimento del ricorso della società, ha ritenuto corretta la classificazione nella voce 8704, quale autoveicolo per il trasporto merci, in relazione alle caratteristiche oggettive dell'autoveicolo.

3.3. Nelle Note Esplicative del Sistema Armonizzato dell'OMD si indicano come compresi nella voce 8703 (veicoli costruiti principalmente per il trasporto persone), fra l'altro, i veicoli di trasporto speciali, quali autoambulanze, autovetture cellulare, autovetture funebri, nonché i "veicoli polivalenti", che "presentano un solo spazio interno chiuso comprendente una parte riservata al conducente ed ai passeggeri ed un'altra parte che può essere utilizzata per il trasporto di persone e di merci".

Si specifica quindi che "gli elementi descritti di seguito vanno messi in relazione alle caratteristiche tecniche del tipo di veicoli che rientrano in questa voce: a) Presenza di sedili fissi con dispositivo di sicurezza (...) per ciascun passeggero o punti di ancoraggio fissi e accessori destinati ad installare sedili e dispositivi di sicurezza nella parte posteriore dietro il conducente e i passeggeri. ... b) Presenza di finestrini nella parte posteriore dei due pannelli laterali; c) Presenza di porte scorrevoli, ruotanti o sollevabili, con finestrini sui pannelli laterali o nella parte posteriore; d) Assenza del pannello o del divisorio continuo fra l'abitacolo e la parte posteriore che può essere utilizzata per il trasporto di persone o merci".

3.4. Nonostante la esplicita menzione delle autovetture funebri fra quelle ricomprese nella voce 8703, le caratteristiche strutturali, oggettive, di tali veicoli (quali indicate dal costruttore nella richiesta di I.T. e documentate anche attraverso documentazione fotografica), non corrispondono a quelle sopra indicate per aspetti essenziali.

Nelle auto funebri non vi è infatti un unico spazio interno chiuso, comprendente una parte riservata a conducente e passeggeri ed un'altra parte che può essere utilizzata per il trasporto di persone o merci.

Al contrario, viene installata una paratia fissa ed ermetica (necessaria anche per ragioni igienico - sanitarie) che divide la parte anteriore, cioè la cabina di guida, dallo spazio posteriore.

3.5. Nella richiesta di I.T.V., presentata dalla società si specifica al riguardo che l'auto funebre "è dotata di una paratia di separazione permanente ed antisfondamento fra l'abitacolo e la parte posteriore, tale paratia è obbligatoriamente a tenuta stagna e costruita in conformità alle norme in materia di salute pubblica per evitare la contaminazione ambientale".

Nella documentazione prodotta dalla società in ordine alla "metodologia costruttiva", si indica, inoltre, tra le "trasformazioni interne", la "costruzione paratia antisfondamento tra cabina di guida e vano funebre (in caso di collisione del veicolo la salma con la bara non abbatte la paratia) e a tenuta stagna in conformità al Regolamento di polizia mortuaria che in caso di morte dovuta a malattie infettive diffuse - dispone che il trasporto e la destinazione delle salme siano effettuati osservando le necessarie misure protettive al fine di evitare la contaminazione ambientale (art. 18)".

La parie posteriore non può essere pertanto utilizzata in nessun modo per il trasporto di persone e non ha nemmeno punti di ancoraggio destinati ad installare sedili, né finestrini sui pannelli laterali.

3.6. Nelle Note Esplicative del Sistema Armonizzato, alla voce 8704 (autoveicoli per il trasporto merci), sono indicate le caratteristiche di costruzione possedute in generale dai veicoli, provvisti di una parte posteriore separata chiusa, appartenenti a tale voce (in particolare: presenza di una parete o griglia di separazione permanente fra l'abitacolo e la parte posteriore; assenza di finestre sulla parte posteriore delle pareti laterali), che appaiono pienamente compatibili con le caratteristiche delle auto funebri.

3.7. Secondo questa Commissione Tributaria Regionale (che ritiene di fornire succintamente il suo punto di vista sulla soluzione da dare alle questione pregiudiziali sottoposte, ai sensi del par. 23 della Nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali - 2011 /C 160/01) la esplicita indicazione delle auto funebri, nelle Note esplicative del Sistema Armonizzato dell'OMD, alla voce 8703, tra i veicoli costruiti principalmente per il trasporto di persone, si pone quindi in netto contrasto con la indicazione dei requisiti oggettivi che debbono avere gli autoveicoli per essere ricompresi in tale voce e, non avendo valore vincolante, non preclude la più corretta collocazione delle auto funebri nella voce 8704..

3.7. Va evidenziato che, secondo la Corte di Giustizia U.E. (ord. 19.1.2005, C- 206/03, par. 4, 26 e 56) infatti, "i pareri di classificazione forniti nell'ambito dell'OMD non vincolano le parti contraenti, ma costituiscono elementi interpretativi importanti", "la giurisprudenza non effettua una distinzione tra il valore interpretativo dei pareri di classificazione elaborati nell'ambito dell'OMD e quello delle note esplicative elaborate nell'ambito della stessa organizzazione"; "l'art. 12, n. 5, del codice doganale non osta a che un giudice nazionale annulli una decisione di un 'autorità doganale compatibile con un parere di classificazione dell'OMD e dichiari che un prodotto deve essere classificato diversamente da quanto prevede il detto parere di classificazione".

Nella stessa ordinanza della Corte di Giustizia (par. 30) si specifica che "per giurisprudenza costante, nell'interesse della certezza del diritto e per facilitare i controlli, il criterio determinante per la classificazione doganale delle merci va reperito, in linea di massima, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, come sono definite nel testo della voce NC".

4. Quesito pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 T.F. U.E.

4.1. Al fine di assicurare l'uniforme interpretazione del diritto comunitario e di verificare se debba ritenersi corretta l'interpretazione operata dalla Agenzia delle Dogane, ovvero quella della CTP, occorre disporre il rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia.

Ai sensi del par. 13 della Nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali (2011 /C 160/01), il rinvio pregiudiziale può risultare nel caso di specie particolarmente utile, trattandosi, a quanto risulta, di una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione nell'insieme degli Stati membri.

4.2. Non appare dubbia la rilevanza e la pertinenza della questione nel giudizio in corso e la conseguente necessità della pronuncia della Corte di Giustizia, dal momento che, ove la Corte di Giustizia aderisse alla interpretazione prospettata dalla contribuente e condivisa dalla CTP, dovrebbe confermarsi la non legittimità della I.T. emessa in data 2 dicembre 2013 dalla Agenzia delle Dogane.

4.3. In adesione alla richiesta della contribuente, sebbene a parere di questa Commissione la classificazione corretta delle auto funebri sia quella della voce 8704, si rimette alla Corte di Giustizia di valutare in subordine se debba ritenersi corretta la qualificazione ai sensi della voce NC 8705 ("Autoveicoli per usi speciali, diversi da quelli costruiti principalmente per il trasporto di persone o merci").

### P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale ,

visti: l'art. 267, par. 3, del T.F.U.E.; l'art. 94 ("Contenuto della domanda di pronuncia pregiudiziale") del Regolamento di procedura della Corte di Giustizia; la Nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali (2011/C 160/01),

Rimette

alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il seguente quesito pregiudiziale:

"Dica la Corte se la voce NC 8704 della Nomenclatura Combinata debba essere interpretata nel senso che vi debbano essere ricomprese le auto funebri. Qualora debba essere data risposta negativa alla prima questione pregiudiziale, dica se le auto funebri debbano essere classificate alla voce NC 8705 ovvero NC 8703".

Ordina

la sospensione del processo e dispone che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla Cancelleria della Corte di Giustizia all'indirizzo di Rue du Fort Niedergrunewald, L-2925 Lussemburgo, mediante plico raccomandato, unitamente a copia dei seguenti documenti, con i relativi allegati, necessari alla decisione delle questioni oggetto di rinvio pregiudiziale:

ricorso introduttivo e controdeduzioni della Agenzia delle Dogane;

sentenza di primo grado della C.T.P. di Roma, n. 12021/17/2016;

atto di appello e controdeduzioni in appello;

memoria depositata dalla contribuente in data 28 giugno 2017.

Roma, il 13 luglio 2017.