



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria

di Fabrizio Amatucci

Abstract:

Temporal effects of judgements of incompatibility of the Court of Justice in tax matters.

Limiting the temporal extent of the effectiveness of the judgements of the Court of Justice, normally retroactive, which state national charges incompatible with Union law, is particularly important because this effectiveness is closely connected with the right to reimbursement by the State of unduly paid taxes. Every attempt to limit the effects of decisions, dictated by the needs of the States to avoid financial turmoil of considerable extent and shared by the case law, is aimed at finding a date (*dies a quo*) from which taxpayers can exercise the right to reimbursement, but it must always to comply with principles such as effectiveness, equivalence, and legitimate expectations.

La limitazione dell'efficacia nel tempo delle sentenze di Corte di Giustizia naturalmente retroattive, che dichiarano incompatibili tributi nazionali con il diritto comunitario, assume particolare rilevanza in quanto si collega strettamente all'effettività del diritto al rimborso da parte dello Stato membro dei tributi indebitamente versati. I diversi tentativi di limitare gli effetti delle sentenze dettati dalle esigenze degli stati di evitare sconvolgimenti finanziari di notevole entità, condivisi dalla stessa giurisprudenza comunitaria sono volti ad individuare una data (*dies a quo*) dalla quale i contribuenti possono far valere il diritto al rimborso, ma non possono prescindere dal rispetto di principi come l'effettività, l'equivalenza e la tutela dell'affidamento.

1 – Problematiche derivanti dalla limitazione dell'efficacia temporale delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia

La recente tendenza della Corte di Giustizia di limitare nel tempo, su richiesta degli Stati membri, gli effetti (*ex tunc*) delle proprie sentenze¹ ed in particolare la portata dell'interpretazione di norme tributarie nazionali dichiarate incompatibili con il diritto comunitario, ha assunto particolare rilevanza in quanto si collega strettamente all'effettività del diritto al rimborso del tributo indebitamente versato da parte dello Stato membro coinvolto nei confronti del contribuente² e dunque alla sfera di garanzie che, pur essendo salvaguardata dal diritto comunitario, resta regolata prevalentemente dagli ordinamenti interni³. L'individuazione di una data dalla quale è possibile far valere i propri diritti e lo spostamento temporale dell'efficacia delle proprie sentenze interpretative da parte della Corte di Giustizia, ha fatto sorgere dubbi derivanti prevalentemente dalla distinzione che dovrebbe operare tra le sentenze interpretative e le leggi di interpretazione autentica⁴ e dall'incompetenza in tale settore del giudice comunitario⁵. Relativamente alla prima di tali interessanti obiezioni mosse è opportuno rilevare che, se si considera che la Corte di giustizia solitamente interpreta una disposizione comunitaria (direttiva) così

¹ Cfr sent. *Denkavit* causa 23.3.1980 C- 61/79, sent. *Barra*, causa 309/85 del 22.2.1988, e *Barreira Perez* del 3.10.2002 C- 347/00, e *Lünebeber* del 17.2.2005 causa C-453/02, ove è chiarito che la sentenza deve essere applicata dal giudice anche a rapporti sorti prima della sentenza interpretativa.

² MICELI, *Indebito comunitario* ..., 2009, 222, considera gli effetti negativi che può avere tale intervento limitativo sui rapporti pendenti e le ricadute nel campo del rimborso dei tributi

³ La Corte di Giust. ha affermato nella sentenza *Marks and Spencer* C 62/00 dell'11.7.2002 che "In mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)".

⁴ In tal senso MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze della Corte di Giustizia*, *Rass trib.*, 2005, 431, secondo il quale la limitazione nel tempo degli effetti della sentenza sposta il baricentro verso una concezione normativa delle sentenze della Corte simile a quella della Corte costituzionale piuttosto che quella di precedente sostenuta privilegiata dalla Corte nella propria giurisprudenza.

FRANSONI, *Riflessioni critiche sulla limitazione degli effetti* 377-382, osserva che è necessario individuare il fondamento del potere del giudice di disporre degli effetti nel tempo delle proprie pronunce e ritiene che proprio il carattere di sentenze interpretative risulta determinate per stabilire la reale portata della clausola posta al fine delimitarne l'efficacia nel tempo.

⁵ Si è ritenuto infatti che tale potere limitativo temporale competerebbe al giudice nazionale il quale è deputato a garantire l'applicazione del diritto comunitario nel pieno rispetto delle procedure nazionali. Secondo D'ANGELO, *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed efficacia limitata nel tempo* in *Rass. trib.*, 2005, 1911, il giudice comunitario nel caso in cui limita gli effetti svolge un ruolo ulteriore, non limitandosi ad interpretare, ma sancisce contemporaneamente la compatibilità con il diritto comunitario per un determinato lasso temporale.

come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata al momento della sua entrata in vigore⁶, ma senza incidere sui rapporti esauriti⁷ e che la portata retroattiva delle sentenze garantisce l'effetto utile del diritto comunitario (sent. Corte giust. *Roquet Frères* 13.2.1992 causa C-210/90), è difficile individuare un elemento distintivo di tale attività rispetto a quella di interpretazione autentica svolta dal legislatore nazionale se non nella maggiore forza che scaturisce dalla sentenza interpretativa che sancisce definitivamente la compatibilità comunitaria di un determinato orientamento. Inoltre l'interpretazione delle norme comunitarie, attribuita espressamente dall'art. 234 dal Trattato UE alla Corte di Giustizia, corrisponde a quella resa dalla nostra Corte costituzionale che dichiara con efficacia *ex tunc* l'illegittimità preesistente alla pronuncia⁸. Gli effetti dunque risalgono al momento dell'entrata in vigore della legge istitutiva del tributo in quanto la pronuncia definisce la portata della norma comunitaria così come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata sin dall'origine⁹. Uno dei maggiori problemi temporali derivanti dalla declaratoria di illegittimità costituzionale e di incompatibilità comunitaria nasce proprio dal fatto che essa, in entrambi i casi, fa cessare l'efficacia di una legge tributaria *ex tunc*, in quanto la legge illegittima equivale ad una legge mai esistita e, pertanto, gli effetti collegabili a quest'ultima dovrebbero essere considerati mai sorti¹⁰.

Per quanto riguarda il rilievo mosso circa la competenza in materia di limitazione degli effetti temporali delle sentenze interpretative, il problema appare più complesso poiché si deve riconoscere che risulterebbe certamente più idoneo a svolgere tale compito il giudice nazionale e ciò, non tanto nei casi in cui viene individuata (cfr. sent. Corte

⁶ Cfr. TESAURO G. *op.cit.*, 215. Sentenze della Corte di Giust. del 19.12.1961, causa 7/61 in *Racc.*, p. 619 e del 15.6.1970, causa 28/96, in *Racc.*, p. 187; su tali problemi vedi oltre par. 4.

⁷ Il problema del limite dei rapporti esauriti si è posto in ambito comunitario nella sentenza della Corte di Giust. *Salumi*, cause 66-127-128/79 del 27.3.1980, in *Racc.*, 1237. Cfr. inoltre sent. *Denkavit* del 27.3.1980, causa 66/79 e 61/78. Nella sentenza *Surul* causa C 262/96 del 4.5.1999 è affermato che Considerazioni tassative di certezza del diritto ostano a che vengano rimessi in questione rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato.

⁸ Va tuttavia chiarito che l'incompatibilità della norma interna con il diritto comunitario e la sua cessazione di efficacia non rendono inesistente la prima, ma provocano la sua *disapplicazione* direttamente da parte del giudice nazionale. La Corte Costituzionale, con dec. n. 168 / 1991, si è allineata a tali indirizzi espressi dalla Corte di Giust. (Sentenza Corte Giust. *Luck*, causa 34/76 del 4.4.1968, in *Racc.*, p. 334) precisando che la diretta applicazione del diritto comunitario non provoca la caducazione delle norme interne incompatibili, bensì la mancata applicazione di queste ai casi di specie.

⁹ Cfr. sentenze Corte Giustizia *Fantask* causa C- 188/95 del 2.12.1997, *Carbonati Apuani* C- 72/03 del 9.9.2004,

¹⁰ Cfr. TESAURO F., *Compendio...*, cit., 19. ONIDA, in *Illegittimità costituzionale di leggi limitatrici dei diritti e decorso del termine di decadenza*, in *Giur. Cost.*, 1965, 514 sostiene la tesi dell'illegittimità costituzionale di una norma fin dalla data della promulgazione ritenendo che è un assurdo giuridico, logico e morale far prevalere una norma ordinaria incostituzionale su quella della Costituzione per l'intero periodo anteriore alla pronuncia; rileva inoltre che la norma ordinaria incostituzionale non vincola il giudice ad applicarla, ma a rifiutarne l'applicazione in attesa di accertamento della sua illegittimità da parte della Corte. Chiarisce bene la distinzione tra legge di abrogazione e sentenza di illegittimità costituzionale FALSITTA, *Man dir trib.*, 57, Padova, 2003, secondo il quale "la sentenza costituzionale di accoglimento ha una efficacia distruttiva superiore a quella propria della legge, la quale dispone per l'avvenire e non ha di norma efficacia retroattiva, neppure quando si limita ad abrogare una legge anteriore. L'efficacia *ex tunc* è una caratteristica ontologica delle sentenze in discussione".

Giust. Barra, *Denkavit* v. oltre) una specifica circostanza anteriore che ha fatto sorgere l'affidamento da parte dei cittadini attraverso un intervento da parte dello stesso giudice comunitario (come l'esistenza di una precedente sentenza della stessa Corte su analoga vicenda) , ma nei casi in cui si considerano rilevanti ai fini del *dies a quo* e della decadenza o prescrizione dell'azione di rimborso determinati comportamenti /adempimenti procedurali¹¹ (presentazione dell'istanza rimborso, ricorso ecc.. entro una certa data) da parte dei contribuenti che hanno reso pendente ed ancora vivo il rapporto Fisco-contribuente . Tuttavia se si considera che, attraverso la restituzione dell'indebito si elimina un ingiustificato arricchimento dello Stato che ha violato la normativa comunitaria, appare ragionevole attribuire il compito di limitare in generale gli effetti temporali della sentenza ad un organo sovranazionale imparziale come la Corte di giustizia in grado di contemperare gli interessi finanziari dello Stato membro e quelli dei cittadini contribuenti¹² E' certo comunque che la Corte di Giustizia, pur venendo incontro (attraverso la limitazione temporale degli effetti della sentenza) alle esigenze degli stati di evitare sconvolgimenti finanziari di notevole entità che deriverebbero dai rimborsi di norme tributarie dichiarate incompatibili, non può prescindere dal rispetto di principi di origine comunitaria come l'effettività¹³ e la tutela dell'affidamento¹⁴ . A ciò si deve aggiungere che,

¹¹ Sent. Sarul 262/96 *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* C-437/97 del 9.3.2000. Risulta da una giurisprudenza consolidata che, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di ripetizione di tributi nazionali indebitamente riscossi, spetta all'ordinamento giuridico interno dei singoli Stati membri stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario.

¹² DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 139 osserva che l'interesse finanziario dello Stato membro può diventare un fattore giustificativo della limitazione nel tempo degli effetti della sentenza della Corte di Giustizia così come l'interesse fiscale viene assunto dalla nostra corte costituzionale per giustificare la limitazione alle libertà del contribuente . Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia la limitazione temporale degli effetti della sentenza può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta (v. sent. Barra , Legros,, *EKW* cit.)

¹³ Il principio dell'effettività, in base al quale le norme interne non devono rendere "impossibile o eccessivamente difficile" l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario, trova il suo fondamento nell'art. 10 (ex art. 5) del Trattato UE, che impone la leale cooperazione tra Comunità e Stati membri per assicurare l'adempimento degli obblighi ed il soddisfacimento dei diritti posti implicitamente dalle norme comunitarie che limitano la potestà tributaria degli Stati membri.

¹⁴ Tale principio assume particolare rilevanza nel diritto comunitario. Cfr. . MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale processuale tributario* in *Dir e prat. trib.*, 2009, 440, LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196, VILLANI , *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*, in *Fiscalitax* , 2009 1188, il quale ricorda che tale tutela non opera soltanto a livello orizzontale, cioè tra singoli cittadini od operatori economici dell'Unione, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e che la violazione del principio di legittimo affidamento riguarda non solo gli atti di tipo amministrativo ma anche quelli di tipo legislativo. Vedi sentenze Corte di Giust. *Racke II* causa 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, in *Racc.*, 1982 ,3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983 causa 224/82, in *Racc.*, 1983, 2539, C-17/01 del 29.4.2004. Nella sentenza Trib. I Grado Comunità Europee, 22 gennaio 1997, n.115, in Riv dir. int. 1997, 817 si legge: "Il principio di buona fede è una norma di diritto internazionale consuetudinario che vincola la Comunità" e "Il principio di buona fede è il corollario, nel diritto internazionale pubblico, del principio di tutela del legittimo affidamento che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario".

Tale divieto non è assoluto e può derogarsi al principio di certezza delle situazioni giuridiche che non consente la retroattività di atti comunitari , in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere (interesse pubblico concreto e più consistente sent Corte Giust. causa 35/91 del 22.3.1961) e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (sentenza 22 novembre 2001, causa C-110/97, *Paesi Bassi/ Consiglio*, Racc. pag. I-8763, punto 151). Il legittimo affidamento inoltre non potrà mai essere invocato nel caso in cui l'operatore economico si rendesse autore di una violazione manifesta della normativa comunitaria, come si può leggere nella sent. Tribunale di I grado, sent. del 26/9/2002, causa T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl./Commissione*. Un operatore economico diligente deve

essendo l'efficacia retroattiva delle sentenze interpretative volta essenzialmente a garantire l'eguaglianza e il diritto di difesa dei contribuenti¹⁵ evitando pregiudizi derivanti dal fattore temporale, un'attività limitativa non giustificata da particolari e rilevanti interessi nazionali, potrebbe facilmente determinare la violazione di tali principi fondamentali.

In tal senso inaccettabile appare l'identificazione da parte dello stesso organo emanante o del legislatore di una data futura per la decorrenza degli effetti della propria sentenza interpretava¹⁶, escludendo tutte le fattispecie sorte anteriormente e quelle oggetto di esame nel giudizio a quo.

Grande civiltà giuridica in tale contesto è dimostrata in proposito da quegli ordinamenti che adottano il meccanismo del *prospective overruling* che consente, attraverso la fissazione di una regola transitoria che limita gli effetti retroattivi dell'eventuale nuovo orientamento giurisprudenziale, di evitare capovolgimenti repentini ed effetti dannosi dell'abbandono di una consolidata giurisprudenza, garantendo allo stesso tempo il ricambio e la flessibilità giuridica interpretativa. In tal senso sembra essersi pronunciata anche la nostra Corte di Cassazione nella sentenza 22282 del 26.10.2011 che ha riconosciuto che ove l'*overruling* si connota del carattere dell'imprevedibilità si giustifica una scissione tra il fatto e l'effetto o decadenza che ne dovrebbe derivare e dunque in tali casi dovrà escludersi l'operarsi di preclusioni o di decadenza.

Le problematiche più complesse derivanti dal fenomeno dell'autolimitazione delle proprie sentenze da parte della Corte di Giustizia, consistono infatti nell'individuazione, nel rispetto dell'effettività equivalenza e non discriminazione, del momento da considerare per contenere gli effetti temporali delle sentenze interpretative e, più precisamente, del termine iniziale (*dies a quo*) dal quale si possono esercitare azioni di rimborso per tributi indebitamente riscossi per contrasto con diritto comunitario che deriva dalla particolarità

essere in grado di accertarsi la procedura per l'emanazione di una norma tributaria agevolativa (compatibile con gli aiuti di Stato) sia stata rispettata (sent Unicredito Italiano C-148/04 del 15.12.2005).

¹⁵ A. PACE *Effetti temporali delle decisioni di accoglimento e tutela costituzionale* in AA VV, in ..., Milano, 1989. *Effetti temporali delle sentenze della Corte cost*

¹⁶ Cfr. conclusioni vdi Sent. *Defrenne* 8.4.1976, causa 43/75- *van Landschot* del 29.6.1988, causa 300/86 oltre par. 4.

Il 9 novembre 2007 la Corte Costituzionale, con l'ormai nota ordinanza n.377 ha, dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità sollevata con riguardo all'art.7 della L.212/2000 nella parte in cui prevede che gli atti dei Concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento. L'art.36, comma 4-ter del D.L. 248/2008, emanato successivamente all'ordinanza, nel sancire la nullità delle cartelle "mute" solo per i ruoli consegnati a partire dal 1° giugno 2008, fissa incomprensibilmente un limite temporale successivo alla pronuncia che esplica un effetto sanante nei confronti di tutte le cartelle emesse dall'entrata in vigore della legge n. 212/2000 fino alla data fatidica stabilita dal legislatore.

di alcuni atti comunitari come le direttive che necessitano della corretta attuazione nell'ordinamento¹⁷.

2 – Comparabilità rispetto alle situazioni di ripetibilità dell'imposta derivante da illegittimità costituzionale

Le tematiche, che riguardano la limitazione dell'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia esaminate, risultano più complesse di quelle analoghe¹⁸ relative alla declaratoria di incostituzionalità di leggi tributarie a causa della particolarità e dell'autonomia che contraddistingue le norme procedurali nazionali in materia tributaria.

L'efficacia *ex tunc* delle sentenze di illegittimità costituzionale consente, allo stesso modo delle sentenze di incompatibilità comunitaria, ai contribuenti di esercitare il diritto al rimborso con esclusione dei casi in cui i rapporti sono esauriti, come il passaggio in giudicato di una sentenza, che produce tra le parti un effetto vincolante tale da non consentire che si rimetta in discussione una controversia, come la prescrizione che fa decadere la pretesa sostanziale di chi fa valere un proprio diritto, e la decadenza che impedisce l'azione in giudizio¹⁹.

Se si considerasse, in seguito alla pronuncia di incostituzionalità inesistente *ab origine* l'obbligazione tributaria, la riscossione potrebbe configurare gli estremi di un indebito oggettivo per cui il contribuente può, dopo la dichiarazione di incostituzionalità, purchè nel termine decennale, esperire la relativa azione innanzi al giudice ordinario²⁰.

Tale tesi non è generalmente condivisa dalla giurisprudenza la quale, per evitare una portata troppo ampia e incontrollabile della decisione della Corte, ha spesso disconosciuto il diritto al rimborso nascente dall'incompatibilità con una norma di rango

¹⁷ Meno problematici sono gli effetti temporali delle sentenze della Corte di Giustizia sulle controversie anteriori a queste ultime pendenti innanzi ai giudici nazionali. Tali giudici non potranno ignorare infatti l'esistenza della pronuncia della Corte di giustizia e quindi si uniformeranno ad essa.

¹⁸ L'efficacia *ex tunc* non è illimitata nel tempo in quanto non si può concepire l'eliminazione integrale di tutti gli effetti di una legge, seppure incostituzionale, dalla sua emanazione e la modifica di quelle situazioni che hanno raggiunto un certo grado di definitività e che risultano irreversibili (Cfr. PATRONO, *Vicende della legge*, in *Enc. del diritto*, Milano, 913, CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II t., Padova, 1971, 174, PACE A. *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, *Quaderni costituzionali*, 1989, I, 5).

¹⁹ vedi sent. Corte Cassaz. del 22.6.1973 n. 1707, 5869 del 28.11.1989 e Cass. SS. UU. 9.6.1989, 2786

²⁰ FALSITTA, *Manuale dir. trib.*, Padova 1995, ritiene che, pur mancando nella legislazione tributaria una disposizione analoga all'art. 2033 c.c. che sancisce esplicitamente la ripetibilità dell'indebito, non può dubitarsi dell'esistenza del divieto di arricchirsi ingiustificatamente ai danni di altri quale principio a carattere generale.

superiore di una legge che di conseguenza risulta invalida, anziché nulla²¹. Non essendo previsto espressamente nel nostro ordinamento dalla legge il caso di rimborso derivante dalla declaratoria di incostituzionalità, risulterebbe necessario un intervento legislativo che indicasse con chiarezza i termini di decadenza e prescrizione²² delle azioni di rimborso di tributi dichiarati illegittimi costituzionalmente.

Diversamente dal caso dell'incompatibilità della legge con il diritto comunitario inoltre, non sembrano esserci dubbi riguardo l'individuazione del *dies a quo* per poter esercitare il diritto al rimborso da indebito versamento sorto a causa dell'incostituzionalità. Non sarebbe infatti concepibile il riferimento ad un'azione del contribuente prima della sentenza della Corte Costituzionale ai fini del riconoscimento del rimborso se si considera che, fino alla pronuncia di illegittimità costituzionale, la norma resta infatti pienamente efficace anche per gli organi amministrativi che devono applicarla e per i giudici. Il diritto al rimborso, salvo il limite dei rapporti esauriti²³, nasce con la decisione della Corte Costituzionale ai sensi dell'art. 136 Cost. quale unico organo in grado di pronunciarsi sulla illegittimità.

3 – Giustificazioni delle limitazioni degli effetti retroattivi delle sentenze

Il giudice comunitario solitamente limita gli effetti delle sentenze in materia tributaria, oltre nei casi in cui la sentenza determinerebbe gravi sconvolgimenti finanziari²⁴, in quelli di obiettiva rilevante incertezza giuridica sul punto chiarito dalla sentenza²⁵. La principale causa di giustificazione da parte degli Stati membri delle gravi conseguenze

²¹ PIERANDERI, voce *Corte costituzionale*, in *Enc. dir.* X, 979, considera che “il timore degli effetti della dichiarazione di incostituzionalità sugli atti e i fatti precedenti ha determinato l'esigenza di qualificare come invalidità, anziché come nullità il vizio di illegittimità della legge. Ciò per rendere più agevole il mantenimento di situazioni create anteriormente alla sentenza della Corte” (sent. Corte Costituzionale n. 168 del 8-18.4.1991).

²² FALCONE, *op. cit.*, 10141.

²³ La Cassazione nella sentenza 2786 sez Un del 9.6.1989 ha affermato che la pronuncia di incostituzionalità della norma impositiva incide sui rapporti precedentemente sorti e non ancora esauriti alla data di pubblicazione della stessa e cioè nei casi in cui il contribuente non abbia pagato in base ad una iscrizione a ruolo impugnata o abbia a versato e proposto istanza di rimborso. Secondo DE MITA in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 457, la definitività del rapporto può derivare solo dalla mancata impugnazione di atti dichiarativi o costitutivi di esso e non di altri atti. L'ipotesi secondo la quale l'imposta dichiarata diventa definitiva se non si contesta l'atto di riscossione, non ha fondamento nella legge. Nel concetto di rapporto esaurito non possono rientrare le situazioni che si producono per mancata proposizione dei rimedi contro degli atti della riscossione.

²⁴ In tal senso Sentenze *Blaizot* C -24/86 del 2.2.1988 e *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90. Cfr. MARIANI *Gli effetti nel tempo delle sentenze pregiudiziali interpretative della Corte di Giustizia*, in *Il diritto dell'UE*, 2007, 633.

²⁵ MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009., 221, osserva che l'esperienza mostra come tra i due requisiti per la limitazione temporale degli effetti della sentenza interpretativa, quello dei gravi sconvolgimenti finanziari ed economici ha una importanza molto limitata.

finanziarie derivanti dal numero dei rapporti pendenti e dalla perturbazione dei sistemi nazionali coinvolti dall'efficacia nel passato della declaratoria di incompatibilità comunitaria in materia tributaria, è considerata dalla Corte di Giustizia del tutto eccezionale (sent. *Zytopiia* del 10.5.2001 causa C-294/99 e sent. *Bautia* del 13.2.1996 causa C-197/94²⁶) da sola insufficiente²⁷ ed in grado di determinare una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei contribuenti²⁸ (sent. *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93).

Per quanto riguarda invece la rilevante incertezza giuridica²⁹ si è rilevato che l'autolimitazione può derivare dall'obiettiva incertezza giuridica che può generare affidamento da parte del contribuente il quale può aver pensato di agire correttamente seguendo ad es. un consolidato orientamento (derivante da giurisprudenza comunitaria mancante o da contrastanti comportamenti adottati dalle istituzioni comunitarie). La novità dell'interpretazione o l'evoluzione giurisprudenziale tranne i casi esaminati di *overruling* o di *capovolgimento* rispetto all'orientamento consolidatosi in precedenza consentono pertanto più di ogni altra giustificazione, una limitazione degli effetti temporali della sentenza interpretativa. Tuttavia tale valutazione che è stata effettuata per la maggior parte in casi che non riguardavano la materia tributaria, non può che spettare all'organo giurisdizionale comunitario ed è condivisibile nel caso di mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali ritenute incompatibili col diritto comunitario (ad es. con il divieto di aiuti di Stato). Il giudice comunitario dovrebbe invece tener conto degli effetti sfavorevoli nei confronti dei contribuenti nella misura in cui la limitazione dell'efficacia della sentenza interpretativa comporta il mancato esercizio del diritto al rimborso di un tributo la cui conformità al diritto comunitario era incerta giuridicamente.

²⁶ Si è affermato in tale sentenza che la decisione della Corte di giustizia deve estendersi a rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa, se sono soddisfatte le condizioni che permettono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma, quando la situazione è poco chiara e si possono temere conseguenze finanziarie per rapporti giuridici posti in essere in buona fede nel passato.

Anche nel caso *EKW* della Corte di Giust. cit. è stata considerata tale giustificazione facendo salvi i rapporti esauriti.

²⁷ Nel caso *Meilicke* C-292/04 del 3.6.2007 è stato infatti affermato dall'Avv gen Tizzano che l'entità delle conseguenze finanziarie derivanti da una limitazione degli effetti nel tempo di una sentenza non può essere, di per sé sola, determinante. Il rischio di gravi ripercussioni economiche difficilmente è giustificabile sulla base della sola valutazione dei dati numerici; esso presuppone piuttosto un giudizio di valutazione della Corte sulla base dei fatti dedotti dallo Stato membro che presenta la richiesta. La Corte deve resistere alla tentazione di ricondurre il livello di gravità delle conseguenze a livello economico all'entità delle eventuali ripercussioni finanziarie ovvero degli eventuali importi in gioco. Pericoloso è nel lungo termine, anche tenuto conto della diversa forza economica dei vari Stati membri, partire dal presupposto che certi importi (anche se considerevoli) implicano comunque a priori un rischio di gravi ripercussioni economiche. Ciò potrebbe persino condurre, nella peggiore delle ipotesi, a una «discussione sui valori di soglia».

²⁸ Secondo la Corte di Giustizia in alcune sentenze le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza (v., in particolare, le citate sentenze *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93, punto 48, e 23 maggio 2000, causa C-104/98, *Buchner* e a., punto 41).

²⁹ V. conclus. avv gen sentenza *Meilicke* del 6.3.2007., *Blaziot* causa 24/86. In altra occasione la Corte ha ritenuto di aver ingenerato una situazione di incertezza a causa di una sentenza di diverso contenuto precedentemente (sent. *Sema Surul* 262/96) emanata.

4 -Limite temporale degli effetti delle sentenze e rispetto della tutela dell'affidamento

La tutela dell'affidamento, come esaminato, è uno dei limiti principali, sia dell'efficacia retroattiva delle norme nazionali che incidono sfavorevolmente sulla garanzie di diritto comunitario³⁰, che delle sentenze di incompatibilità comunitaria di tributi nazionali. Tale principio consente di individuare infatti un momento nel passato dal quale è possibile ragionevolmente che la sentenza produca i propri effetti. Esso, oltre ad adempimenti procedurali interni che verranno esaminati, può essere rappresentato da comportamenti o fatti che generano anteriormente alla sentenza fiducia e inducono il contribuente ad un certo comportamento³¹. In alcuni casi, ai fini dell'identificazione di tale momento, si è fatto riferimento ad una sentenza precedente che in una controversia simile ha già reso la sua interpretazione pronunciandosi sull'illegittimità comunitaria del tributo nazionale³².

Nelle Conclusioni dell'Avv gen Jacobs al caso italiano della Corte di Giustizia *Banca popolare di Cremona* (causa C-475/03 del 3.10.2006) riguardante la compatibilità dell'IRAP con la direttiva IVA, è possibile rilevare un utilizzo improprio (punti 75 e 76)³³ dei principi della tutela dell'affidamento e di certezza del diritto a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria per limitare l'efficacia nel tempo dell'eventuale sentenza di incompatibilità del nostro tributo regionale con il diritto comunitario ed accogliere la richiesta del governo italiano che era stata avanzata in udienza.

Innanzitutto appare evidente la difficoltà di identificazione di una situazione di legittimo affidamento in presenza di una mancata presa di posizione della Commissione, evidenziata

³⁰ Cfr par. 1 Il principio della tutela del legittimo affidamento osta a che una modifica della normativa nazionale privi un soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto a detrazione da questo acquisito sulla scorta della sesta direttiva (sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer*, cit., punto 45).

³¹ I criteri per la determinazione dell'affidamento sono secondo parte della dottrina (MARCHESELLI op. cit., 448) sovrapponibili a quelli esistenti per l'ordinamento interno e sono costituiti essenzialmente dalla ragionevolezza della convinzione dell'interessato e meritevolezza della tutela nel caso in cui l'operatore sia prudente ed accorto (sent. causa 78/77 del 1.2.1978) e dalla assenza di interessi contrapposti prevalenti fondanti l'applicazione retroattiva (C-35/97 del 24.9.1998).

³² Cfr sent. della Corte di Giust. *Legros e Carbonati Apuani, Ten Over* C-109/91 del 6.10.1993

³³ In tali conclusioni si considera al p. 75 la possibilità per le parti di far valere l'interpretazione contenuta in tale sentenza per mettere in discussione rapporti giuridici instaurati in buona fede nel passato. Prima di decidere di imporre tale limitazione, essa verifica che siano soddisfatti due criteri essenziali, e cioè che le persone interessate debbono aver agito in buona fede e che deve sussistere un rischio di gravi difficoltà.

Al p. 76 si afferma che, per quanto riguarda la buona fede, la Corte ha tenuto conto in particolare della posizione assunta dalla Commissione in relazione alla normativa dello Stato membro. La Corte ha riconosciuto, ad esempio, che uno Stato membro può far valere il mancato avvio, da parte della Commissione, di un procedimento per inadempimento nei suoi confronti. Uno Stato membro deve tanto più aver diritto a far valere l'espressa accettazione da parte della Commissione della compatibilità della sua normativa con il diritto comunitario.

dallo stesso Avv. Gen.³⁴ come si evince dal punto 78 delle Conclusioni, ove si parla dell'”assenza di reazione critica da parte della Commissione sulla incompatibilità dell'IRAP” con il diritto comunitario e del fatto che l'Organo comunitario, a seguito dell'invio dei documenti da parte del Governo Italiano, nulla avesse aggiunto³⁵. Tale situazione risulta infatti ben diversa in ogni caso da quella esaminata nella sentenza *Legros* del 16-7-1992, causa C-163/90 e nel caso *EKW* del 9.3.2000 causa C-437/97³⁶ richiamato dall'Avv Gen. Jacobs, laddove al punto 56 si afferma che la Commissione CE aveva dato *espressamente* alle autorità governative l'assicurazione della compatibilità con il diritto comunitario del tributo oggetto della controversia.

La posizione della giurisprudenza comunitaria appare più chiara nei casi riguardanti gli aiuti di Stato ove è stato espressamente affermato (sent. Corte giust. *Unicredito Italiano* causa C-148/04 del 2005 cit.) che la valutazione di compatibilità di un aiuto con il mercato comune è nella competenza esclusiva della Commissione, sicchè un operatore economico diligente non può riporre affidamento in una decisione che non provenga da detta istituzione ed in ogni caso l'affidamento non può essere invocato per eludere le decisioni della Commissione (sent. 94/87 del 2.2. 1989).

Tra le situazioni che possono secondo la giurisprudenza comunitaria determinare l'affidamento da parte del contribuente e consentire l'effetto retroattivo delle sentenze o di norme tributarie nazionale e atti comunitari, è contemplato il caso dell' “Effetto annuncio”³⁷.

In Italia, a differenza di altri ordinamenti come la Svezia, Germania, Belgio e Spagna non è utilizzato obbligatoriamente il comunicato stampa o la comunicazione da parte del

³⁴ Al p. 80 si afferma infatti Non mi convince la tesi della Commissione dell'importanza da accordare alla lettera del 10 marzo 1997; essa era redatta in termini inequivocabili e firmata dal competente direttore generale, né è stata seguita da ulteriori azioni da parte della Commissione. Il rischio di gravi difficoltà appare inoltre reale; parafrasando i termini della sentenza *EKW*, un'efficacia temporale illimitata potrebbe «perturbare retroattivamente il sistema di finanziamento delle Regioni italiane»

Ai p. 85 e 86 poi si afferma: “alla luce dell'effetto delle varie tattiche che sono state o che possono ancora essere adottate in previsione della sentenza della Corte, e del pericolo di gravissima perturbazione del finanziamento regionale – senza alcun probabile beneficio complessivo a lungo termine per i contribuenti dato che ad ogni diminuzione nel finanziamento deve presumibilmente avviarsi con un'altra imposizione – potrebbe essere opportuno prendere in considerazione un orientamento diverso da quello seguito nella sentenza *EKW* e in altri casi.

Tale orientamento potrebbe ispirarsi a quello frequentemente seguito dalla Corte costituzionale tedesca: una declaratoria di incompatibilità subordinata ad una data futura prima della quale i singoli non possono far valere l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data scelta al fine di lasciare tempo sufficiente all'emanazione di una nuova normativa.

³⁵ E' evidente che l'assenza di reazione (silenzio) da parte della commissione UE nel caso IRAP non poteva generare affidamento non essendo in grado di divulgare e di favorire la conoscenza riguardo l'opinione dell'organo comunitario sulla presunta (in)compatibilità dell'imposta regionale con il diritto comunitario.

³⁶ Cfr. sui tale sentenza il commento di ARMELLA, *Brevi note sulla compatibilità...* in Riv Dir Trib., 2000 III, 143.

³⁷ F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, Rass Trib., 2010, 326

Ministero delle finanze di un disegno di legge proposto in Parlamento che prevede i suoi effetti nel passato dalla data del comunicato stesso (Vedi sentenza Corte giust. C-376/02 *Stichting Goed Wonen II*) ove tale procedura che consente il Parlamento che una nuova legge tributaria si applichi a partire dal giorno in cui il governo avrà inviato una lettera (ufficiale) che annuncia la sua intenzione di modificare la legge, è stata considerata in grado di giustificare la retroattività.

Tale strumento è in grado di favorire attraverso un'ampia divulgazione la conoscenza del provvedimento (disegno di legge) da parte del contribuente avvertendolo della futura adozione, potrebbe essere rilevante ai fini di determinare la prevedibilità utilizzata dalla giurisprudenza spesso per valutare e giustificare norme retroattive . Poco convincente tuttavia è in proposito l' approccio premiante seguito dall'Avv. Generale Tizzano del 10.11.2005 nelle conclusioni al caso *Meilicke* ai fini della limitazione degli effetti temporali³⁸ .

Secondo tale orientamento assumerebbe rilevanza ai fini degli effetti della incompatibilità comunitaria la sentenza precedente della stessa Corte di Giust. che già si è pronunciata su di una caso ma vi sarebbe un *dies a quem* per esercitare il diritto al rimborso che coinciderebbe con la pubblicazione su Gazzetta uff. del rinvio pregiudiziale. L'individuazione di tale momento determinerebbe uno sbarramento temporale ai fini del mancato riconoscimento del rimborso dell'indebito da parte dei contribuenti ed ignorerebbe la rilevanza dell'adeguata pubblicità del potenziale contrasto con il diritto comunitario di quella vicenda . Ciò è in palese contrasto con l'effettività e con la tutela dell'affidamento. Tale approccio non è stato tra l'altro condiviso dall'avv gen Stix Hackl del 14.3.2006 nelle seconde conclusioni al caso IRAP (C-475/03 del 2006 cit.)³⁹.

³⁸Nella sentenza *Meilicke* C 292/04 del 6.3.2007 si afferma che l'incompatibilità comunitaria ha effetto dalla data di altar sentenza giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooyen*, che statuisce sull'interpretazione richiesta che essa non può essere fatta valere per ottenere crediti d'imposta relativi a dividendi percepiti prima di detta sentenza, fatti salvi i diritti di coloro che, prima di tale pronuncia e fino all'11 settembre 2004, data di pubblicazione della comunicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* dell'ordinanza di rinvio che ha dato origine al presente giudizio, abbiano presentato domanda volta ad ottenere quei crediti o impugnato la relativa decisione di rifiuto, purché i loro diritti non siano prescritti conformemente all'ordinamento nazionale.

Seguendo tale criterio, a restare esclusi dai benefici della presente sentenza dovrebbero essere quei soggetti che per molti anni non hanno fatto nulla per rivendicare il proprio credito d'imposta o per impugnare la relativa decisione di rifiuto, e che ora, invogliati dalla prospettiva della presente sentenza, hanno improvvisamente ritrovato uno stimolo per rispolverare le pretese a lungo sopite. la situazione di affidamento che avrebbe potuto essere individuata nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale che avrebbe consentito adeguata pubblicità è considerata ai fini dell'esclusione del riconoscimento del rimborso .L' Avv gen nelle sue conclusioni ritiene in proposito infatti che il rimborso andava concesso solo ai contribuenti più diligenti che avevano presentato istanza prima di tale momento

³⁹ L'Avv gen afferma infatti "Non penso che la pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale abbia fornito un'informazione equivalente nel presente caso, dato che qui manca l'elemento *Verkooyen*". La domanda di pronuncia pregiudiziale ha sollevato la questione della compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario, ma il risultato del rinvio non era assolutamente scontato come nella causa *Meilicke*, dove le disposizioni pertinenti del diritto comunitario erano già state interpretate dalla Corte in circostanze analoghe. Nel caso di specie, come

Inoltre, se pure si ritenesse l'annuncio (del rinvio pregiudiziale) in grado di non generare affidamento ma di limitare i diritti dei contribuenti, in presenza di pronuncia precedente simile, non dovrebbe ignorarsi che la tutela della buona fede e della certezza del diritto è generalmente considerata dalla giurisprudenza prevalente della CGCE quale limite alla retroattività che condiziona e vincola il legislatore e l'Amministrazione finanziaria nazionale garantendo il contribuente (v. sentenze Corte di Giust. *Racke II*, causa 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983) ⁴⁰. Tale principio viene invocato generalmente a *vantaggio* di quest'ultimo in presenza di una situazione **sfavorevole** determinata dall'operatività nel passato della norma tributaria o dal mutamento d'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e ciò consente di collegarla ad interessi ovunque costituzionalmente garantiti .

Il punto che merita maggiore attenzione è quello della limitazione dell'efficacia *ex tunc* della sentenza di incompatibilità della CGCE che normalmente è rappresentata dai **rapporti esauriti**⁴¹ che sorgono a seguito della decorrenza dei termini procedurali previsti dalle legislazioni nazionali per esercitare le azioni di rimborso⁴² .

Essendo oramai consolidato l'orientamento in base alla quale il *dies a quo* per calcolare i termini di decadenza decorre dal versamento del tributo, sembrano coesistere diversi orientamenti giurisprudenziali comunitari volti ad ampliare la categoria dei rapporti esauriti per arginare l'efficacia temporale *ex tunc* della sentenza di incompatibilità in materia tributaria limitando le richieste di rimborso, che possono così essere raggruppati:

ho dimostrato, la giurisprudenza non è stata del tutto inequivocabile nel suo giudizio sulla compatibilità con la sesta direttiva. Comunque, sembra pacifico che adesso ci sia una diffusa impressione – o quantomeno una speranza – in Italia sul fatto che la Corte probabilmente pronuncerà una sentenza in esito alla quale l'IRAP verrà dichiarata incompatibile con il diritto comunitario. L'individuazione di una data a partire dalla quale tale impressione sia divenuta concreta è destinata a risultare in qualche misura arbitraria, ma la presentazione delle prime conclusioni dell'avvocato generale Jacobs il 17 marzo 2005 è, sotto tale profilo, la meno arbitraria e la più oggettiva delle date. È da tale momento che è divenuta concreta la probabilità che la Corte pronunciasse una sentenza di tal genere; al contrario, se le sue conclusioni fossero giunte ad esiti diversi, le probabilità sarebbero state considerevolmente minori”.

⁴⁰ Resta infatti ipotizzabile in via eccezionale l'efficacia nel passato della norma comunitaria purchè sia salvaguardato il legittimo affidamento degli interessati ed il bilanciamento con altri principi o valori altrettanto fondamentali. TESAURO G., *Dir. comunitario*, Padova 2001, 130; LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196.

⁴¹ Va precisato che l'orientamento della Corte di Giustizia che comporta una compressione del diritto al rimborso a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria è riferibile secondo la precedente giurisprudenza CE ai soli rapporti esauriti (nella sentenza *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90 si afferma infatti che “*considerazioni sulla certezza del diritto escludono che effetti giuridici che si sono esauriti nel passato possano essere riconsiderati quando ciò influirebbe sul sistema di finanziamento locale*”).

Solo in via eccezionale la Corte, ritiene infatti di poter, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere la disposizione così interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede (v. sentenze *Blaziot*, punto 28; 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Legros* cit., punti 30-34, e 4 maggio 1999, causa C-262/96, *Sürül*, Racc. pag. 2685, punto 108, *Bidar*, causa 209/03 del 15.3.2005

⁴² Sent. Corte giust. Salumi cit.

a) la necessarietà ai fini del rimborso della presentazione dell'istanza alle autorità amministrative competenti prima dell'emanazione della sentenza.⁴³

b) la necessarietà ai fini del rimborso dell'azione giurisdizionale (ricorso) o la contestazione dell'imposizione attraverso impugnativa equivalente del rifiuto dell'Amministrazione finanziaria prima dell'emanazione della sentenza in grado di rendere pendenti i rapporti diversamente dalle mere azioni di rimborso che riguardano la fase amministrativa⁴⁴ (sent. *Surul* 262/96 del 4.5.1999 e *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* cit. punto 60). La possibilità di far rientrare tali soggetti tra coloro che sono legittimati al rimborso è stata giustificata in base al fatto che colui che ha presentato il ricorso lo ha fatto a proprie spese assumendosi i rischi insiti in ogni controversia giudiziaria .

c) l'efficacia futura o ultrattiva della declaratoria di incompatibilità “prima della quale non potrà far vale l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data scelta al fine di lasciare tempo sufficiente all'emanazione di una nuova norma nazionale sostitutiva di quella incompatibile”.

Tale ultima tesi (sostenuta dalla Corte di Giustizia in un lontano passato - vdi Sent. *Defrenne* 8.4.1976, causa 43/75- *van Landschot* del 29.6.1988, causa 300/86) era stata proposta quale possibile soluzione agli effetti finanziari dell'incompatibilità nel caso IRAP dall'Avv. Gen Jacobs nelle sue Conclusioni al punto 86⁴⁵.

Mentre i primi due orientamenti, pur essendo da considerare ad esclusivo vantaggio dell'Amministrazione finanziaria ed in grado di creare una preclusione dell'esercizio di un diritto formalmente esistente (come osservato dalla dottrina in tema di illegittimità

⁴³ Tale orientamento, sebbene sia stato notevolmente ridimensionato nel caso *Barra*, causa 309/85 del 22.2.1988, in quanto rende difficile e per certi versi impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti al diritto comunitario, è stato seguito dalla nostra Cassaz. nella sent. n. 2786/1989, per analoghe ragioni di restrizione dell'efficacia temporale della sentenza di illegittimità costituzionale dell'ILOR.

⁴⁴La diversa situazione che genera un differente disciplina deriva in tale caso dall'inerzia di soggetti titolari di rapporti esclusi i quali pur potendo adire un giudice, non hanno proceduto in tal senso.

La giurisprudenza della nostra Corte costituzionale 24.2.1995, n. 56, ha considerato illegittimo, ai sensi degli artt. 3 e 24 Cost., l'art. 12 dpr n. 641 del 26.10.1972 nella parte in cui non prevedeva, in materia di rimborso della tassa annuale di concessione governativa sulle società, in contrasto con il diritto comunitario, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Pur uniformandosi agli orientamenti della Corte di Giustizia tuttavia, non ha accolto l'eccezione relativa alla violazione da parte della norma processuale tributaria interna del principio di effettività, in quanto ha ritenuto che essa prescinde da un contrasto con il diritto comunitario. Per quanto riguarda il caso del rapporto esaurito per mancata impugnativa dell'atto di riscossione vedi De Mita, cit., 457.

⁴⁵ L'utilizzo improprio della buona fede mal si concilia con la tesi prospettata dall'Avvocato generale che vedrebbe esclusi anche i rapporti pendenti e in ogni caso, per essere condivisibile, dovrebbe trovare analogo fondamento su altri interessi nazionali costituzionalmente garantiti in grado di giustificare le gravi difficoltà come quello fiscale o la solidarietà, e comunque risultare ben argomentata dalla Corte.

costituzionale⁴⁶), riducono soltanto le possibilità di soddisfare il proprio diritto alla restituzione dell'indebito, l'ultimo orientamento risulta inaccettabile e irrispettoso dei diritti del contribuente perché, potendo escludere ogni possibile rimborso del tributo incompatibile al momento in cui è stata sostituita da nuova norme conforme al diritto comunitario, consentirebbe di neutralizzare completamente l'effetto della sentenza di incompatibilità comunitaria di tributi nazionali, vanificandola tutela giurisdizionale garantita dal diritto comunitario. Si riterrebbe infatti legittimo il versamento di un'imposta dichiarata incompatibile e si porrebbe in contrasto con il principio di *effettività* del diritto al rimborso sancito dalla stessa CGCE in base al quale il legislatore nazionale non deve rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario.

In tal caso tutto sarebbe reso più complicato dal fatto che la violazione dell'effettività non avviene da parte del legislatore, ma da uno stesso organo comunitario quale la Corte di Giustizia che, disponendo della finanza pubblica dei Paesi membri e delle garanzie dei contribuenti, rischia di diventare il vero titolare della sovranità in materia tributaria in grado di condizionare e limitare l'esercizio di un diritto del contribuente come quello al rimborso di imposte incompatibili con norme comunitarie indebitamente riscosse. Il compito della Corte di Giustizia dovrebbe invece essere esclusivamente quello di controllo dell'attività limitativa dell'efficacia temporale da parte del giudice nazionale il quale dovrà garantire il rispetto dell'effettività ed equivalenza garantendone la tutela rispetto ai parametri da essa stessa individuati.

5 – *Gli effetti temporali della sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 in materia di incompatibilità comunitaria del condono IVA*

La cessazione di efficacia del condono IVA attraverso incompatibilità comunitaria dichiarata dalla Corte di Giustizia con sentenza 17 luglio 2008 in causa C-132/06, ha fatto sorgere senza dubbio problematiche complesse in materia di tutela effettiva dei diritti del contribuente e di eventuali azioni di recupero da parte dell'A.F. che si riconnettono

⁴⁶ Cfr. MAFFEZZONI, *Le norme impositive costituzionalmente illegittime nella prospettiva dell'interesse fiscale*, Boll. trib. 1989, 368, De Mita, *Appunti di diritto tributario* Milano, 1997, 351.

all'efficacia temporale delle pronunce della Corte. Si è ritenuto in proposito che non siamo in presenza di un tributo versato indebitamente per contrasto con il diritto comunitario per il quale valgono le normali disposizioni in materia di rimborso, ma di una somma forfetaria simile ad un corrispettivo dell'immunità⁴⁷ che potrebbe far scattare l'esercizio del diritto al rimborso di quanto pagato dai contribuenti entro il termine decennale di prescrizione dalla data della sentenza. Non pochi dubbi ha generato tale interessante orientamento in quanto il condono, pur non essendo basato sui principi che regolano la materia tributaria, incide in ogni caso su norme tributarie riducendo forfetariamente il loro ammontare.

L'effetto particolare che scaturisce dal condono e dalla sua natura derogatoria, consiste nel determinare l'estinzione del diritto all'imposta che opererebbe senza il mutamento di norme tributarie sostanziali e procedurali, eliminandone in parte e per un periodo limitato le conseguenze giuridiche⁴⁸. Particolare è la situazione delle liti pendenti aventi ad oggetto l'irregolarità della domanda di condono ove, non essendo esaurito il rapporto fisco-contribuente, la sanatoria potrebbe essere considerata non valida, consentendo ai giudici di pronunciarsi sul merito con possibilità di recupero dell'IVA evasa. L'effetto di tale sentenza comunitaria secondo la nostra giurisprudenza è quello in tali casi di disapplicare la legge che ha previsto il condono IVA con incidenza sulle sentenze che, applicando la sanatoria hanno dichiarato l'estinzione del debito d'imposta⁴⁹.

Complessa è la valutazione degli effetti temporali della sentenza comunitaria sul condono IVA e della conseguente disapplicazione dal nostro ordinamento di una disposizione così particolare per incompatibilità con norme della sesta direttiva. Lo scenario potrebbe essere quello della decadenza dai benefici del condono che, si ricorda, ai sensi degli artt. 8 e 9 della L. 289/2002, garantivano ai contribuenti l'esenzione da ogni verifica diversa da

⁴⁷ v. CENTORE, *Condono IVA, la chance rimborsi*, Il sole 24 ore del 19.7.2008.

⁴⁸ FALSITTA, *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Fisco, 2003, 797

⁴⁹ Cfr. Sent. Cass. N. 20068 e 20009 del 18 settembre 2009 con le quali è stato affermato che, a seguito della sentenza della corte di Giustizia, deve essere disapplicata anche la legge 413/1991 nella parte in cui ha introdotto (anteriormente alla legge 289/2002) un condono in materia di IVA e deve essere cassata la sentenza di merito che applicando la sanatoria di cui alla legge n. 413 ha dichiarato estinto il processo relativo alle sanzioni ed all'imposta. Il principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria secondo la Cassazione deve essere applicato a prescindere da specifiche deduzioni di parte e non consente di ritenere compatibile con la normativa comunitaria Iva, non solo le definizioni oggetto della pronuncia dei giudici europei (condono tombale e integrativa semplice) ma anche altri provvedimenti di condono aventi portata diversa come, nel caso di specie, la definizione delle liti pendenti anche se previste da altre norme (nella circostanza il condono del 1991). Né viene ritenuto applicabile il principio di affidamento e buona fede, stante comunque la violazione alla normativa comunitaria. Cfr DE MITA *Per il condono IVA linea UE in cassazione*, Il Sole 24 ore del 13.10.2009 il quale si domanda se vi saranno ulteriori conseguenze a seguito dell'emanazione di tali sentenza come quella adombrata di un separato procedimento di infrazione nei confronti dello stato italiano.

quella riguardante la dichiarazione integrativa, l'estinzione delle sanzioni amministrative e l'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari nei confronti del contribuente. Bisogna valutare se tale intervento della Corte di Giustizia possa far riassumere (trattandosi di rapporti pendenti all'epoca dell'entrata in vigore della L. 289/2002) l'efficacia della norma procedimentale (art. 57 del dpr 633/1972) che fissa un termine di decadenza per l'accertamento IVA di quattro anni dalla presentazione della dichiarazione.

In realtà tale ipotesi - piuttosto remota - che presuppone un congelamento dei termini di decadenza dell'accertamento, e che trasferisce l'onere e la responsabilità derivante dalla violazione di normativa comunitaria dallo Stato ai contribuenti, potrebbe essere una logica conseguenza dell'efficacia *ex tunc* delle decisioni della CGCE che tuttavia è normalmente limitata dalla stessa giurisprudenza in casi esaminati di gravi conseguenze finanziarie⁵⁰. Nel caso del condono, tale interpretazione che determina un forte pregiudizio delle garanzie dei contribuenti e violazione della certezza del diritto, potrebbe in un'ottica non punitiva dello Stato inadempiente agli obblighi comunitari, essere giustificata dall'esigenza di recuperare un'IVA che era dovuta e di eliminare le gravi distorsioni al corretto funzionamento al sistema di tale imposta che il condono ha determinato.

Il più forte ostacolo alla retroattività della sentenza che può rappresentare una garanzia per i contribuenti ingannati da una sanatoria considerata successivamente illegittima ed alla conseguente possibilità di recupero da parte dell'A.F. di somme riguardanti un tributo non condonabile⁵¹, è rappresentato anche in tale caso dalla tutela della buona fede oggettiva che, come esaminato, è un principio generalmente considerato dalla stessa giurisprudenza prevalente della Corte di Giustizia che condiziona e vincola anche il legislatore e l'Amministrazione finanziaria nazionale⁵². Tale affidamento non è stato considerato una valida giustificazione tuttavia dalla Corte di Cassazione nella ipotesi del condono IVA esaminata nelle sentenze nn. 20068 e 20069 del 2009 cit., in quanto non sarebbe stato provocato *da specifici comportamenti degli organi comunitari*.

Bisognerebbe valutare se, attraverso l'impossibilità di ricorrere all'applicazione del principio della tutela dell'affidamento, vista la particolarità della situazione e considerato che,

⁵⁰Vedi retro par. 3 Sent. CGCE *Bantia* 13.2.1996, Causa 197/94. sent. *Zytopia* del 10.5.2001 causa C-294/99

⁵¹ F. AMATUCCI *Condono IVA e incompatibilità comunitaria*, *Boll. Trib.*, 2008, 1317

⁵² v. sentenza Corte di Giust. del 26.4.2005 C 376/02 e 8.6.2000 causa C-396/98.

secondo gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di giustizia esaminata, la violazione di norme comunitarie non crea affidamento, non sia possibile ritenere altrettanto illegittima e ingiustificata la richiesta dei contribuenti di restituzione delle somme versate a seguito di adesione al condono⁵³. In tal caso si eviterebbe il doppio svantaggio economico-finanziario del governo italiano di restituzione ai contribuenti quanto indebitamente versato a titoli di condono e di un'eventuale responsabilità nei confronti delle istituzioni comunitarie per aver rinunciato definitivamente al potere di verifica e di rettifica di somme spettanti costituenti in parte entrate proprie del bilancio UE

⁵³ DE MITA *Condono IVA non c'è spazio per i rimborsi* In *Sole 24 Ore* 24.7.2008 si pronuncia a sfavore della tesi del rimborso che determinerebbe un azzeramento dell'ordinamento tributario IVA. MEDICI. *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità* .. RDT, 2009, IV, 69 Tale tesi sarebbe basata sul principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria che la sentenza resa dalla Corte di Giustizia che afferma il contrasto di un tributo interno con una norma comunitaria fa sorgere un diritto alla ripetizione e che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti sorti prima della sentenza interpretativa.