

## Le esclusioni temporali fissate dall'Avvocato sembrano identiche per ricorsi e istanze

✍ a cura di Luigi Ferrajoli

**L**e nuove conclusioni depositate il 14 marzo 2006 dall'Avvocato generale Stix-Hackl nel giudizio comunitario sull'illegittimità dell'Irap affrontano con particolare profondità le questioni relative agli effetti nel tempo dell'attesa sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee.

Si tratta del nodo centrale della vicenda, poiché la scelta del criterio di limitazione degli effetti dell'eventuale sentenza favorevole all'incompatibilità del tributo con il diritto comunitario determinerà l'impatto pratico che la decisione avrà sui contribuenti.

### POSIZIONE DEI CONTRIBUENTI

**A seguito delle nuove conclusioni.** La nettezza con cui il parere dell'Avvocato generale ha affermato la contrarietà al diritto comunitario dell'Irap, da un lato, e i nuovi orientamenti sull'efficacia temporale della futura sentenza della Corte di giustizia, dall'altro, tracciano un nuovo quadro della situazione. Secondo la riportata linea di indirizzo, l'interpretazione comunitaria potrebbe essere correttamente invocata davanti al giudice nazionale dai contribuenti che abbiano agito in giudizio o abbiano promosso equivalenti istanze amministrative anteriormente alla data individuata, quale eccezione alla preclusione generale relativa all'invocazione del diritto al rimborso per tutti gli esercizi tributari antecedenti alla sentenza della Corte o in corso all'atto dell'emanazione della stessa.

**Distinguo tra istanza di rimborso e introduzione del ricorso.** Circa la distinzione tra chi abbia presentato ricorso giurisdizionale e chi abbia presentato anteriormente alla data indicata solo l'istanza amministrativa non dovrebbero porsi disparità di trattamento: infatti, le conclusioni in

L'ESPRESSA AFFERMAZIONE  
CHE METTE AL RIPARO,  
TANTO I GIUDIZI INTRODOTTI  
QUANTO I RICORSI  
AMMINISTRATIVI  
«EQUIVALENTI»  
GIÀ PROMOSSI,  
SUGGERISCE DI ATTENDERE  
COMUNQUE  
LA PRONUNCIA DELLA CORTE

esame testualmente correlano l'eccezione suddetta a «chiunque abbia agito in giudizio o abbia promosso un equivalente ricorso amministrativo anteriormente al 17 marzo 2005». Poiché nel nostro sistema nazionale la presentazione dell'istanza in via amministrativa è pregiudiziale al ricorso giurisdizionale, deve ritenersi che tanto chi abbia presentato la sola istanza, tanto chi abbia impugnato il silenzio-rifiuto maturato dopo 90 giorni da tale presentazione ovvero il diniego espresso al rimborso possa far valere il diritto in conformità alle indicazioni dell'Avvocato generale.

È chiaro che il descritto quadro è del tutto ipotetico, costruito come esso risulta in conformità a un indirizzo che potrebbe non essere seguito dalla Corte di giustizia.

È pertanto opportuno, per tutti coloro che abbiano presentato istanze amministrative o radicate contenziosi, attendere il deposito della sentenza della Corte, onde comprendere quali potranno essere gli esiti dei giudizi in corso dinanzi alle Commissioni tributarie.

### VALUTAZIONI SULLA CAUSA C-475/03

**Successione temporale.** Già l'Avvocato generale Jacobs aveva affermato nelle proprie conclusioni del 2005 che gli effetti della futura sentenza avrebbero dovuto essere assoggettati a una limitazione nel tempo, in considerazione delle gravi ripercussioni che la decisione inevitabilmente provocherebbe sulle finanze dello Stato italiano, senza tuttavia tracciare linee di demarcazione precise.

Il suo successore, invece, compie un' esegesi sul punto di particolare approfondimento, orientata a un evidente tentativo di contenimento di diverse esigenze, pubbliche e private, e giunge a individuare proprio il momento del deposito delle conclusioni da parte del suo predecessore - 17 marzo 2005 - come lo "spartiacque" che potrebbe dividere la platea dei soggetti, che abbiano instaurato il ricorso per il rimborso, tra reietti e non. Sarebbe quest'ultima la data dal-

Irap: conclusioni dell'Avvocato Ue

GUIDA PRATICA

## ▶ SE LA CGCE SEGUIRÀ LA SOLUZIONE PROPOSTA

## POSIZIONI SOGGETTIVE DEI CONTRIBUENTI

Se hanno presentato istanza di rimborso dell'imposta versata o impugnato il diniego o il silenzio-rifiuto prima del 17 marzo 2005 tali soggetti potrebbero ottenere la restituzione dell'Irap pagata all'esito del contenzioso radicato di fronte al giudice tributario nazionale

Se hanno presentato istanza di rimborso dell'imposta versata dopo il 17 marzo 2005, anche se abbiano impugnato il diniego o il silenzio-rifiuto dinanzi al giudice nazionale tali soggetti non dovrebbero poter ottenere la restituzione del tributo all'esito del contenzioso dinanzi al giudice nazionale

Se non hanno versato l'imposta tali soggetti non avrebbero alcuna possibilità di vedersi riconoscere la non debenza dell'imposta fino al 31 dicembre dell'anno di emanazione della sentenza

la quale i singoli contribuenti interessati potrebbero validamente far valere nei confronti dell'amministrazione finanziaria italiana il diritto alla restituzione dell'imposta versata.

Chi avrebbe richiesto dopo detto termine il rimborso lo avrebbe fatto, a parere dell'estensore delle conclusioni, con intento speculativo, emulando il comportamento di altri una volta noti gli orientamenti e i possibili sviluppi della vicenda.

Non sarebbe cioè in buona fede chi si fosse aggregato ai precursori della richiesta di rimborso del tributo in un tempo successivo a quello in cui la problematica ha assunto caratteri di notorietà. Non solo. L'incompatibilità dell'Irap non potrebbe essere fatta valere prima del periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale la Corte di giustizia pronuncerà la sentenza, ossia dal 1° gennaio 2007 ove la decisione fosse emessa nel corso del corrente anno.

È con tali suggerimenti finali, in sintesi, che l'Avvocato generale Stix-Hackl ha ritenuto di bilanciare, da un lato, il principio del legittimo affidamento dello Stato italiano, che ha introdotto l'imposta confidando nel favorevole parere della Commissione Ue, e, dall'altro, il diritto al rimborso dei tributi indebitamente versati. In tal modo si giustificherebbe, da una parte, la limitazione degli effetti della sentenza nel tem-

po, dall'altra, un'eccezione alla limitazione nei confronti di chi, più solerte, abbia invocato la ripetizione dell'indebito in tempi non sospetti.

Tali relevantissimi aspetti non costituiscono, evidentemente, la soluzione finale del caso.

Non sfuggirà a un lettore di non particolare cultura giuridica il fatto che sia stata ricercata un'isolata posizione giurisprudenziale, precedente allo scopo, di motivare prospettando una soluzione innovativa ed escludere un'ampia platea di istanti e ricorrenti dal conseguimento del rimborso. Sul punto, premesso che nell'ordinamento tributario italiano già esiste un termine di prescrizione del diritto al rimborso delle imposte erroneamente versate di 48 mesi dal versamento previsto dall'articolo 38 del Dpr 602/1973, occorre valutare analiticamente il quadro pregresso della giurisprudenza della Corte di giustizia e le considerazioni formulate dall'Avvocato generale, onde comprendere come questi sia addivenuto alla linea di indirizzo richiamata.

## LIMITI ALLA RETROATTIVITÀ

**Regole relative alle sentenze della Corte Ce.** La Corte di giustizia ha in passato costantemente affermato che l'interpretazione da essa data a una disposizione di diritto comunitario ai sensi dell'articolo 234 del trattato Ce chia-

risce e definisce il significato e la portata di tale disposizione quale avrebbe dovuto essere intesa e applicata fin dal momento della sua entrata in vigore.

Sulla base di tale principio la Corte ha costantemente affermato che, in termini generali, i singoli hanno il diritto di ottenere il rimborso dei tributi nazionali riscossi in violazione del diritto comunitario secondo la normativa procedurale prevista nell'ambito di ciascun ordinamento nazionale (Corte di giustizia, sentenze 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Dansk Denkavit*, e 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer*).

**Buona fede e pericolo di gravi difficoltà.** La limitazione temporale della possibilità per i singoli di far valere gli effetti di una sentenza della Corte di giustizia interpretativa del diritto comunitario può essere affermata, secondo la giurisprudenza della Corte, solo in via eccezionale ed esclusivamente con espressa statuizione contenuta nella medesima sentenza che interpreta la norma comunitaria. La Corte può, quindi, limitare la possibilità per le parti di far valere l'interpretazione contenuta in una sua sentenza per mettere in discussione rapporti giuridici instaurati in buona fede nel passato, ma ciò deve avvenire sempre nel rispetto del principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario.

L'esigenza che sia assicurata la certezza del diritto richiede che una limitazione degli effetti nel tempo della sentenza sia stabilita dalla stessa Corte di giustizia nella medesima sentenza, che deve accertare la sussistenza di due criteri essenziali e cioè che i soggetti interessati abbiano agito in buona fede e che sussista il rischio di gravi difficoltà (Corte di giustizia, sentenze 9 marzo 2000, causa C-437/97, *EKW*, e 15 marzo 2005, causa C-209/03, *Bidar*).

In presenza dei presupposti della buona fede e del pericolo di gravi difficoltà la Corte di giustizia ha infatti, in passato e in più occasioni, limitato gli effetti nel tempo delle proprie sentenze di statuzione dell'incompatibilità con il diritto comunitario di tributi nazionali, stabilendo che non possono essere rimessi in discussione rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato allorché ciò perturberebbe retroattivamente le finanze dello Stato membro. In tali ipotesi, secondo la Corte di giustizia, il diritto dei cittadini degli Stati membri a ottenere il rimborso dei tributi contrari al diritto comunitario deve essere limitato, per il tempo anteriore alla pronuncia della sentenza, ai richiedenti che prima di tale data abbiano agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente.

### CAUTELE SULL'IRAP

**Tutela finanziaria per le Regioni.** Nell'ipotesi dell'Irap, già secondo le conclusioni del 2005 dell'Avvocato generale Jacobs, la Corte, in considerazione del pericolo di gravissime difficoltà nel sistema di finanziamento delle Regioni italiane, avrebbe dovuto stabilire una più rigida limitazione degli effetti nel tempo della sentenza subordinando, secondo lo schema di decisione frequentemente adottato dalla Corte costituzionale tedesca, gli effetti della

dichiarazione di incompatibilità del tributo con il diritto comunitario a una data futura prima della quale i singoli contribuenti non possono far valere l'incompatibilità in qualunque domanda nei confronti dello Stato, data che dovrebbe essere scelta al fine di lasciare allo Stato italiano il tempo sufficiente per l'emanazione di una nuova normativa.

La soluzione prospettata non appare, invero, del tutto condivisibile dal punto di vista giuridico. Infatti, si deve considerare che l'intervento della Corte di giustizia sulla questione è fondato sull'articolo 234 del trattato Ce, che attribuisce alla Corte il potere di pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione dei trattati e del diritto comunitario derivato, conseguentemente le decisioni della Corte Ce hanno natura interpretativa e quindi generalmente retroattiva salvo il limite dei rapporti giuridici esauriti che è espressione del principio generale della certezza del diritto. Una decisione di incompatibilità della normativa nazionale con il diritto comunitario temporalmente limitata a una data futura (successiva alla stessa sentenza) prima della quale i singoli non possono invocare gli effetti di tale incompatibilità non appare giuridicamente pacifico, salvo applicare in via analogica il principio enunciato dall'articolo 231, comma 2, del trattato Ce, che attribuisce alla Corte, nell'esercizio del suo potere di annullamento degli atti comunitari illegittimi (articolo 230 del trattato Ce), la possibilità di escludere o limitare l'effetto retroattivo della sua decisione.

Tale potere, tuttavia, concerne la giurisdizione della Corte di giustizia relativamente al controllo di legittimità degli atti comunitari e non il diverso potere del giudice comunitario di fornire in via pregiudiziale l'interpretazione del diritto comunitario.

È invece in tale ultima direzione

che si sta tentando di indirizzare la soluzione del problema, probabilmente forzando un po' la mano per la tutela dell'interesse erariale.

### CHIAVE SUGGERITA

**Considerazioni dell'Avvocato generale Stix-Hackl per il passato.** Per dare fondamento alla propria tesi il nuovo Avvocato generale ha ricordato che la Corte ha in passato adottato diversi metodi:

- in alcune controversie, ha affermato che la dichiarazione di invalidità non avrebbe avuto alcun effetto retroattivo;
- in altre ha dichiarato che gli effetti non sarebbero stati retroattivi, salvo che per chi avesse promosso azioni fondate sull'invalidità, in un tempo antecedente la data della sentenza;
- in un caso, ha confermato l'efficacia temporale delle norme dichiarate invalide sino all'adozione di nuove norme sostitutive delle precedenti;
- in un caso, ha affermato che spettava all'istituzione interessata adottare i provvedimenti correttivi, trattandosi di invalidità dovuta a un'omissione.

Inoltre, in tali cause, la Corte ha propeso per una efficacia *ex tunc* della propria pronuncia quando è stata formulata un'interpretazione che riteneva illegittima la condotta nazionale, poiché la sentenza interpretativa definisce il significato e la portata della norma comunitaria nel senso secondo cui essa doveva essere intesa e applicata sin dalla sua entrata in vigore. Eccezionalmente, quando vi erano buoni motivi per ritenere la condotta dello Stato membro compatibile con il diritto comunitario e sussisteva il rischio di serie ripercussioni economiche, la Corte ha deciso che la sua interpretazione non poteva essere invocata per rimettere in discussione situazio-

Irap: conclusioni dell'Avvocato Ue

▶ RIAPERTURA DELLA FASE ORALE ESTESA AL MERITO

Corte di giustizia delle Comunità europee - Grande Sezione - Ordinanza 21 ottobre 2005 - Causa C-475/03

(Presidente: Skouris; Relatore: Colneric; Avvocato generale: Stix-Hackl; Domanda di pronuncia pregiudiziale della Commissione tributaria provinciale di Cremona - Italia; Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl contro Agenzia entrate, Ufficio Cremona)

**Riapertura della fase orale**

**Ordinanza**

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (in prosieguo: la «Banca popolare») e l'Agenzia Entrate Ufficio Cremona in merito al prelievo di un'imposta regionale sulle attività produttive.
3. Con decisione 28 settembre 2004 la Corte ha rinviato il procedimento alla Grande Sezione. La Banca popolare, il governo italiano e la Commissione delle Comunità europee hanno depositato osservazioni scritte ed orali. Nelle conclusioni l'avvocato generale ha proposto di considerare un'imposta quale quella oggetto della causa principale come imposta sulla cifra di affari vietata dall'art. 33, n. 1, della sesta direttiva e di limitare nel tempo gli effetti della sentenza con riferimento ad una data che dovrà essere fissata dalla Corte, eventualmente in futuro. Le conclusioni sono state presentate all'udienza del 17 marzo 2005, dopo la quale il procedimento orale è stato chiuso.
4. Con atti depositati presso la cancelleria della Corte, i governi italiano (il 7 aprile 2005), tedesco (l'11 aprile 2005), del Regno Unito (il 14 aprile 2005), dei Paesi Bassi (il 28 aprile 2005), belga (il 4 maggio 2005), svedese (il 5 maggio 2005), ceco (il 10 maggio 2005), austriaco (il 17 maggio 2005) e francese (il 27 giugno 2005) hanno suggerito o chiesto alla Corte di disporre la riapertura della fase orale del procedimento.
5. La Corte ritiene che, prima di risolvere la questione posta dal giudice del rinvio, sia necessaria una discussione approfondita dinanzi ad essa sulla nozione di imposta avente il carattere di imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva, nonché sulle possibilità di limitare nel tempo gli effetti delle sentenze da essa pronunciate in via pregiudiziale.
6. A tal fine sarà organizzata un'udienza e le parti della causa principale, gli Stati membri, il Consiglio dell'Unione europea nonché la Commissione sono invitati a prendere posizione per iscritto, entro quattro settimane dalla notifica della presente ordinanza, compreso il termine relativo alla distanza, sulle questioni che figurano *infra*, nel dispositivo.
7. Conformemente all'art. 61 del regolamento di procedura, sentito l'avvocato generale, si deve perciò disporre la riapertura della fase orale nel procedimento C-475/03.

**Per questi motivi,**

la Corte (Grande Sezione) così provvede:

- 1) La fase orale nel procedimento C-475/03 è riaperta.
- 2) La trattazione orale è fissata al 14 dicembre 2005.
- 3) Le parti della causa principale, gli Stati membri, il Consiglio dell'Unione europea nonché la Commissione delle Comunità europee sono invitati a prendere posizione per iscritto, entro quattro settimane dalla notifica della presente ordinanza, compreso il termine relativo alla distanza, sulle seguenti questioni:
  - a) Quali siano i criteri che consentono di qualificare un'imposta come imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, tenuto conto dell'obiettivo di tale disposizione e del funzionamento del mercato.
  - b) In quale misura le operazioni bancarie possano essere assoggettate ad un'imposta avente il carattere d'imposta sulla cifra di affari ai sensi del detto art. 33, n. 1.
  - c) Con riferimento ai paragrafi 72-88 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, in quali circostanze e in che maniera possano essere limitati nel tempo gli effetti delle sentenze pronunciate dalla Corte in via pregiudiziale.

ni consolidatesi in buona fede nel passato: in tali casi, l'interpretazione avrebbe prodotto effetti *ex nunc*, ossia dalla data della sentenza stessa.

Una terza via, indicata e fatta propria dall'estensore delle conclusioni, è quella di stabilire una data futura a partire dalla quale la sentenza possa essere invocata, allo scopo di concedere al Legislatore un tempo sufficiente all'adozione di un provvedimento che soddisfi le condizioni poste dalla norma di rango superiore.

#### PESO DELL'INTERPRETAZIONE COMUNITARIA

**Sotto la lente la norma Ce e non quella nazionale.** L'Avvocato generale Stix-Hackl ha poi sottolineato che la Corte non è competente a decidere sulla compatibilità di un provvedimento nazionale con il diritto comunitario, ma può solo interpretare quest'ultimo in modo da consentire al giudice nazionale di decidere in merito a tale compatibilità. Ciò è molto diverso dal dichiarare che il tributo nazionale è invalido.

Operate tali premesse, l'Avvocato generale ha poi esplicitato i motivi per cui ritiene opportuno limitare gli effetti nel tempo, da quale data dovrebbe essere possibile invocare la sentenza e se vada stabilita un'eccezione in favore di azioni promosse prima di una certa data.

In particolare, non è stata ritenuta individuabile nella causa Irap una data precisa del passato a partire dalla quale la sentenza dovrebbe produrre effetti. Pertanto, il metodo di individuare una data futura, come illustrato innanzi, è apparso preferibile. Per garantire che l'Irap venga sostituita da uno strumento finanziario compatibile, la data appropriata appare all'Avvocato generale come quella di scadenza dell'esercizio tributario in corso nel giorno della pronuncia della Corte. Ciò significa che la sentenza non potrebbe essere invocata per promuovere giudizi vertenti sull'Irap riscossa in relazione a esercizi scaduti anteriormente al 31 dicembre 2006. Tuttavia, in caso di ritardi nella riforma del sistema nazionale, potrebbe essere ri-

chiesto il rimborso di ogni importo riscosso in relazione a qualsiasi esercizio tributario successivo, quindi dal 2007 in avanti (sempre a condizione che la Corte Ce si pronunci entro quest'anno).

Circa l'eccezione alla limitazione temporale suddetta, necessaria per tutelare il principio che chiunque ha il diritto di ottenere il rimborso di tributi nazionali riscossi in violazione delle disposizioni comunitarie, essa dev'essere prevista secondo le conclusioni in esame a favore dei soggetti che si sono attivati prima di una certa data, oggettivamente individuata, che restringa il campo alle azioni speculative. La data preferibile non è stata ritenuta quella del 21 gennaio 2004, in cui apparve sulla *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* la comunicazione dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, bensì quella del 17 marzo 2005, di presentazione delle conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs, momento in cui divenne noto l'orientamento e le possibilità di successo delle azioni intraprese dai contribuenti apparvero rafforzate. ■

## Al servizio degli abbonati di Guida Normativa

Per qualsiasi necessità (abbonamento, accesso al sito internet e alla banca dati, ecc.), è attivo dal lunedì al venerdì, nella fascia oraria 9.00-18.00, il numero di telefono



**06.30225680**

In alternativa, si può inviare una e-mail all'indirizzo di posta elettronica



**servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com**

