

Rapporti tra normativa nazionale e comunitaria: poteri e obblighi del Giudice tributario.

1. L'oggetto del mio intervento è una sintesi dell'applicazione del diritto comunitario, e in particolare dell'uso del rinvio pregiudiziale ex art. 234 Trattato CE, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione. Sarebbe veramente interessante effettuare una rilevazione statistica per sapere con quale frequenza - oggi ci occupiamo della materia tributaria, ma certamente il problema si pone per qualunque settore - le giurisdizioni nazionali hanno esercitato il potere di rimessione di questioni pregiudiziali o hanno, comunque, adempiuto all'obbligo dell'effettiva applicazione del diritto comunitario.

Il problema assume - nell'attuale fase di crisi dell'integrazione comunitaria - particolare rilevanza non solo nei confronti di quegli organi, come la Corte di Cassazione, che hanno l'obbligo di rimessione, ma anche dei giudici delle istanze inferiori. Inutile sottolineare la rilevanza della materia fiscale, non soltanto per i tributi attribuiti alla competenza degli organi comunitari (come l'i.v.a., le accise, i diritti doganali), ma anche per gli altri settori fiscali, per i quali si rende sempre più pressante un'esigenza di armonizzazione. Armonizzazione che può essere conseguita attraverso una partecipazione dei giudici tributari, attraverso gli strumenti concessi dal diritto comunitario.

Sul generale difetto di un puntuale adempimento dell'obbligo di rinvio, o comunque di un non frequente ricorso al rinvio pregiudiziale può indubbiamente influire la scarsa disponibilità dei giudici nazionali a riconoscere ordini normativi sovraordinati a quello nazionale. Attualmente questa diffidenza si è probabilmente attenuata, anche se ne rimane una traccia soprattutto quando l'applicazione del diritto comunitario comporta interventi adeguatori o addirittura demolitori sul sistema processuale interno, e perfino sui principi regolatori che gli sono propri.

2. Nella fase attuale, però, ritengo che, nella maggior parte dei casi, la mancata applicazione del diritto comunitario e il mancato ricorso al rinvio pregiudiziale costituiscano il frutto di una lacunosa o approssimativa conoscenza delle problematiche del diritto comunitario, sia da parte dei difensori, che da parte dei giudici, difetto del quale, sebbene in misura minore, non sono immuni le magistrature superiori. Si può richiamare, a titolo di esempio, la sentenza 18 luglio 2007 in causa C - 119/ 05, *Lucchini*, nella quale si assiste ad un esplicito rifiuto del giudice nazionale (una corte d'appello) di ottemperare ad una decisione della Commissione con la quale è stata dichiarata l'incompatibilità di un aiuto (consistente in una sovvenzione ad un'industria siderurgica, di cui l'amministrazione rifiutava l'erogazione proprio perchè si trattava di un aiuto di Stato). In tale pronuncia la Corte di Lussemburgo ha affermato che la formazione di un giudicato non osta alla piena applicazione del diritto comunitario in materia di aiuti di Stato, e in particolare all'adempimento dell'obbligo di restituzione dell'aiuto da parte dell'impresa beneficiaria.

Il problema si rende ancora più acuto, considerando che la recente giurisprudenza della Corte (sentenza 13 giugno 2006 in causa C - 73 / 03, *Traghetti del Mediterraneo*), sulla scia della sentenza *Köbler* (causa C - 224 / 01), ha ritenuto operante il principio della responsabilità dello Stato membro per i danni causati ai singoli dai suoi organi, nei quali sono comprese le giurisdizioni superiori.

3. *La rilevazione d'ufficio del contrasto del diritto nazionale con quello comunitario e le soluzioni date dalla giurisprudenza.*

La Corte di Cassazione ha compiuto uno sforzo per un'applicazione effettiva del diritto comunitario, secondo le direttive tracciate dalle sentenze della Corte di Giustizia *Peterbroeck* (C - 312 / 93), *Van Schijndel* (C - 430, 431 / 93) e *Santex* (C - 327 / 00). I principi di effettività e di non discriminazione, secondo tali sentenze, comportano l'applicazione d'ufficio del diritto comunitario, con un'ampiezza non inferiore a quella che avviene nell'ordinamento interno in casi analoghi. Si pongono, pertanto, problemi in relazione alla natura del processo o alle intervenute preclusioni di natura sostanziale o processuale. Per quanto concerne il processo di cassazione, che è

delimitato dai motivi di ricorso, si è posto il problema se la verifica di compatibilità del diritto interno con quello comunitario possa porsi per la prima volta in cassazione, anche quando non sia stata specificamente dedotta, e se tale verifica possa comportare anche nuovi accertamenti di fatto. Lo stesso problema si pone, più in generale nei processi d'impugnazione, come quello amministrativo di legittimità e quello tributario, nei quali la cognizione del giudice è delimitata dai motivi di ricorso.

In alcune sentenze della Corte i *casì analoghi*, nei quali si può verificare un ampliamento del *thema decidendum* in misura più ampia di quella consentita dalle ordinarie regole processuali (ad esempio, le regole del processo dispositivo e la delimitazione del giudizio alle questioni specificamente dedotte dalle parti) sono stati individuati nell'applicazione dello *jus superveniens* e nelle questioni di legittimità costituzionale, in quanto, in tali ipotesi, si verifica una sopravvenienza di una regolamentazione normativa, nel primo caso derogatoria, nel secondo caso di rango superiore.

In entrambi tali casi, secondo la giurisprudenza della Corte, l'applicazione del nuovo regime giuridico, sul quale non vi è stato alcun dibattito nei precedenti gradi di giudizio, dà luogo a cassazione della sentenza, con decisione nel merito ai sensi dell'art. 384, comma 1°, cod. proc. civ., se la Corte dispone già del necessario materiale fattuale, altrimenti con rinvio, demandandosi al giudice di merito i necessari accertamenti di fatto necessari per una corretta applicazione dello *jus superveniens*. Mi pare utile il richiamo alla giurisprudenza della Corte sulla nuova disciplina in tema di misura dell'indennità di espropriazione (art. 5 - *bis* della legge n. 359 del 1992), la cui sopravvenienza, anche nel processo di cassazione, comporta - ove sia ancora pendente una controversia sulla misura dell'indennità - la cassazione della sentenza e la rimessione al giudice di rinvio della decisione circa l'applicazione del nuovo regime, ivi compreso, se necessario, l'accertamento di nuove questioni di fatto, quali quelle concernenti le caratteristiche dell'immobile espropriato che, secondo la nuova disciplina, comportano in alcuni casi una riduzione dell'indennità. Mi limiterò a richiamare in proposito, tra le numerose in materia, le sentenze n. 1614 / 85; 8644/93; 6226/95.

In applicazione di tale principio la Corte di Cassazione ha ritenuto (sentenze 9 giugno 2000, n. 7909; 10 dicembre 2002, n. 17564; 28 marzo 2003, n. 4703) che il carattere *chiuso* del giudizio di cassazione non impedisce che venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricorso, col solo limite dell'avvenuta definizione del rapporto controverso, così come avviene per le questioni di legittimità costituzionale e per lo *jus superveniens*, ipotesi nelle quali si pone un problema di impatto di una diversa disciplina, o per ragioni temporali, o per una diversità di rango della normativa.

4. I limiti all'applicazione del diritto comunitario derivanti da preclusioni processuali di diritto interno

Ritengo, con quasi assoluta certezza, di poter affermare che il principio dell'applicazione d'ufficio del diritto comunitario sia stato per la prima volta osservato nel settore tributario. Fra i casi più recenti posso richiamare le questioni pregiudiziali comunitarie sollevate dalla Corte di Cassazione in materia di fondazioni bancarie, di abuso del diritto e di esenzione i.v.a. sulle concessioni di beni demaniali.

Secondo la giurisprudenza della Corte soltanto la formazione di un giudicato interno o anche, secondo recenti decisioni, esterno, impedirebbe tale verifica.

Pertanto anche tale limite verrebbe meno se la Corte di Giustizia applicasse il principio affermato dalla già citata sentenza *Lucchini*, secondo cui anche il giudicato sullo stesso rapporto non precluderebbe l'applicazione del diritto comunitario, anche a materie diverse dagli aiuti di Stato. Detta sentenza presenta particolare interesse anche in riferimento ad una diffusa prassi di non corretta applicazione del diritto comunitario, in quanto aveva ad oggetto l'impugnazione di un

provvedimento, col quale l'amministrazione aveva disposto il recupero di sovvenzioni, dichiarate incompatibili con decisione della Commissione e in relazione alle quali l'impresa invocava il giudicato formatosi dinanzi al giudice civile. Quest'ultimo, dinanzi al quale l'amministrazione aveva invocato l'impossibilità di pagamento della sovvenzione per contrarietà alla disciplina CECA in materia di aiuti, aveva espressamente considerato irrilevante, ai fini della condanna al pagamento del contributo, la sua qualificazione come aiuto di Stato. La pronuncia del giudice civile costituisce un caso manifesto di consapevole disapplicazione del diritto comunitario, addirittura in una materia in cui esiste una consolidata giurisprudenza comunitaria sull'effetto diretto delle norme del Trattato e delle decisioni della Commissione.

In materia di preclusioni derivanti dal giudicato interno nei confronti dell'applicazione del diritto comunitario voglio ricordare l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 26996 del 21 dicembre 2007, con la quale è stato chiesto ai Giudici di Lussemburgo se il giudicato, soprattutto se si considera il recente indirizzo della stessa Cassazione (Sez. Un., sentenza n. 13916 del 2006) che ne afferma l'estensione ad altri anni d'imposta, costituisca violazione del principio di effettività del diritto comunitario, particolarmente in un caso in cui si tratta di i.v.a., e cioè di risorse comunitarie. La corte di Giustizia, con la sentenza 3 settembre 2009 in causa C – 2/ 08, ha statuito che la formazione del giudicato su una questione, soprattutto in applicazione del principio del c.d. *giudicato esterno* affermato dalle S.U. della Cassazione, non può impedire la piena applicazione della disciplina comunitaria in materia di i.v.a.¹

5. Il contrasto di giurisprudenza in tema di imposizione sui conferimenti societari

Sempre in relazione al problema dell'applicazione d'ufficio, mi pare opportuno riferire specificamente su un caso in cui si sono manifestate in modo acuto le difficoltà di adeguamento dei sistemi processuali nazionali per una corretta applicazione del diritto comunitario, caso nel quale si era creato un vivace contrasto della giurisprudenza della Sezione tributaria, contrasto che aveva determinato la rimessione alle Sezioni Unite, che hanno puntualmente applicato il principio dell'applicazione d'ufficio, anche in difetto di specifiche questioni sollevate dalle parti, con la sentenza n. 26948 del 2006.

Si tratta del regime fiscale di favore riconosciuto ai conferimenti societari dagli articoli 4, 7 e 12 della direttiva 69/335/CEE. L'Amministrazione finanziaria, che impugnava la decisione ad essa sfavorevole della commissione tributaria regionale, deduceva che la disposizione dell'art. 7 della direttiva non poteva essere applicato, perché l'aliquota ivi prevista era subordinata alla condizione che i conferimenti siano esclusivamente remunerati mediante attribuzione di quote sociali. Tale requisito era rimasto vigente anche dopo le modifiche introdotte con la direttiva 73/80/CEE e 85/303/CEE, la prima disponente una riduzione dell'aliquota, la seconda l'esenzione.

Essendo l'incorporante già proprietaria del 100% del capitale delle società incorporate, la fusione non aveva comportato alcun aumento del capitale sociale, con conseguente esclusione di qualsiasi attribuzione di quote o azioni alla società incorporante. L'Amministrazione finanziaria invocava la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 27 ottobre 1998 in causa C – 152/97, *AGAS c. Amministrazione Finanziaria*, nella quale era stato esplicitamente affermato che le predette direttive non ostavano alla riscossione di un'imposta di registro in caso di incorporazione di società da parte di un'altra società che già ne detiene la totalità delle azioni o delle quote. Nel caso di specie la società resistente opponeva che la questione era stata svolta per la prima volta in cassazione, e che, per di più, implicava nuovi accertamenti di fatto, incompatibili con la natura del processo di legittimità.

¹ Nella specie si trattava della qualificazione di un contratto (comodato di beni aziendali) per il quale si poteva prospettare una natura abusiva dell'operazione. Nella causa la parte privata aveva invocato il giudicato derivante da una sentenza resa per altro anno d'imposta, con la quale veniva ritenuto opponibile all'amministrazione finanziaria un contratto. Si veda anche la sentenza conclusiva della Sezione tributaria, n. 12249 / 2010.

Secondo l'Avvocatura dello Stato, l'applicazione di tale principio era consentita anche in cassazione, pur essendosi la difesa dell'ufficio nei precedenti gradi di giudizio limitata a contestare soltanto l'immediata applicabilità della direttiva. Infatti, secondo la difesa dell'Amministrazione il principio *jura novit curia* comporta che il giudice ha l'obbligo di verificare anche d'ufficio se le norme di diritto interno siano o meno compatibili col diritto comunitario, e, secondo Cass. 4555/01, tale verifica non può essere condizionata alla deduzione di uno specifico motivo.

Secondo una prima linea, se la circostanza dell'intero possesso del capitale da parte dell'incorporata è stata dedotta per la prima volta in cassazione, ove la stessa non risulti da un accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata e non sia stata dedotta nei precedenti gradi di giudizio, non può essere rilevata in sede di legittimità. Secondo alcune pronunce, la deduzione, per la prima volta in sede di illegittimità, dell'inapplicabilità del divieto d'imposizione nel caso di specie è inammissibile, ove non risulti dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata e non sia stata dedotta nei precedenti gradi di giudizio. Tali decisioni si basano su diverse *rationes decidendi*. Alcune sentenze (n. 1752, 2015, 2261, 2429 del 2003) rilevano che nei precedenti gradi di giudizio la difesa dell'Amministrazione si era basata sulla diversa allegazione che la direttiva non era direttamente applicabile nell'ordinamento nazionale. Altre sottolineano che nella sentenza impugnata non appariva alcun riferimento all'atto di fusione e alle percentuali di capitale possedute, e che nel giudizio di merito non era stata trattata in alcun modo la questione della compatibilità col diritto comunitario della sottoposizione ad imposta di registro proporzionale di una fusione che non comporti spostamento di capitali (n. 6542 e 7454 del 2004), e che, per evitare una pronuncia d'inammissibilità, l'amministrazione avrebbe dovuto dedurre di aver sollevato la questione nel giudizio di merito e indicare in quale atto lo avesse fatto.

6. Secondo un diverso indirizzo, anch'esso fondato su diverse *rationes decidendi*, il ricorso dell'Amministrazione sarebbe ammissibile.

Alcune decisioni rilevavano che nel giudizio d'appello l'ufficio aveva dedotto l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione immediata delle direttive, e cioè tra conferimento e fusione societaria (sentenza n. 19371 del 2003). Altre che l'applicabilità del diritto comunitario nell'ordinamento nazionale aveva costituito oggetto del dibattito nei precedenti gradi ed era ugualmente oggetto del ricorso per cassazione, in quanto l'Amministrazione finanziaria aveva costantemente sostenuto l'inapplicabilità alla fattispecie delle disposizioni contenute nella direttiva (n. 12394 del 2004). In sostanza, la deduzione della circostanza che l'incorporazione aveva ad oggetto una società integralmente posseduta dall'incorporante sarebbe una delle tante possibili difese, già contenuta in quella d'inapplicabilità della direttiva.

Altre sentenze giungevano alla stessa conclusione, rilevando che, per l'ipotesi di fusione per incorporazione *de qua*, l'art. 2504 *quinquies* cod. civ. esclude l'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 2501 *bis*, n. 3, 4 e 5, e 2501 *quater* e *quinquies*, relativamente alle modalità di determinazione del rapporto di cambio e alle cautele che la debbono accompagnare. Invocano, poi, il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella citata sentenza *AGAS*, secondo cui l'operazione di fusione *de qua* non comporta un aumento di capitale della società incorporante e non rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione degli articoli 4, n. 1, lett. c), e 4, n. 2, lett. b) della direttiva, a differenza dei casi di fusione definiti *propri*. Pertanto, chi invoca il diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta proporzionale di registro è tenuto ad allegare e provare che l'atto contenga una fusione per incorporazione *propria*, e cioè tale da comportare un effettivo trasferimento di capitali.

Pertanto, in tale prospettiva, la circostanza del possesso dell'intero capitale dell'incorporata da parte dell'incorporante sarebbe una mera specificazione di una particolarità della concreta fattispecie sottoposta all'esame del giudice di merito.

Nelle predette decisioni vengono richiamate le già citate sentenze della Corte di Giustizia *Peterbroek*, *Van Schijndel* e *Santex*.

Tale principio comporta, all'evidenza, i necessari adattamenti del sistema processuale interno, sul quale, per usare una efficace espressione della dottrina tedesca, il diritto comunitario svolge un vero e proprio *effetto d'irraggiamento* (*Ausstrahlungswirkung*).

Si tratta di un indirizzo ormai consolidato della giurisprudenza della Cassazione². L'obbligo dell'applicazione d'ufficio, con disapplicazione delle norme interne che contrastino col diritto comunitario, opera non solo per il diritto comunitario primario e per gli atti normativi *self – executing* (regolamenti e direttive contenenti norme precise e incondizionate), ma anche per alcune categorie di decisioni della Commissione, quali quelle in tema di aiuti di Stato.³

Tale principio, che comporta anche la disapplicazione di norme processuali e procedurali, pareva subire una flessione a seguito delle conclusioni dell'AG nella causa C – 227/08, *Eva Martin Martin*, in materia di clausole abusive dei contratti coi consumatori, secondo cui l'obbligo di applicazione d'ufficio, mirante a garantire il c.d. principio di effettività (ex art. 10 Trattato CE) potrebbe subire un'attenuazione, in conseguenza del diritto del singolo, riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, di ottenere dallo Stato membro il ristoro del danno cagionato da erronea o mancata applicazione del diritto comunitario da parte degli organi dello Stato stesso, ivi compresi i giudici, anche di ultimo grado⁴.

La risposta della Corte⁵ è stata, però, nel senso che la materia della tutela dei consumatori costituisce oggetto di speciale interesse comunitario, per cui non può impedirsi che le norme comunitarie sulle c.d. clausole abusive dei contratti dei consumatori (quale quella che escludesse il diritto di recesso) debbano essere applicate anche d'ufficio dal giudice nazionale. E' evidente che allo stesso risultato non può non pervenirsi in materia tributaria, sussistendo un primario interesse dell'ordinamento comunitario, non solo per le c.d. imposte armonizzate, ma anche nel campo dell'imposizione diretta, nella quale la c.d. concorrenza fiscale tra gli Stati membri non può spingersi fino a turbare l'equilibrio del mercato unico.

Un interessante caso in cui la Corte di Giustizia, in risposta ad un rinvio pregiudiziale della Cassazione, ha affermato che il principio di effettività del diritto comunitario può comportare anche la necessità di disapplicare norme processuali nazionali mi pare quello della sentenza 1 luglio 2010 in causa C – 25/09, *Speranza*, nella quale la Corte ha ritenuto tale contrasto con l'art. 38 della legge di registro (d.P.R. n. 131 /86, secondo il quale, il contribuente può ottenere il rimborso dell'imposta non dovuta per nullità dell'atto registrato solo se abbia previamente ottenuto una sentenza definitiva dal giudice civile che abbia dichiarato la nullità. Il risultato è che, come i giudici di Lussemburgo hanno espressamente affermato, la nullità può essere dichiarata *incidenter tantum* anche dal giudice tributario in sede di giudizio sul rimborso.⁶

L'obbligo di disapplicare norme dell'ordinamento nazionale si estende anche a disposizioni di rango costituzionale, purchè non relative alla tutela di diritti fondamentali. Così, ad esempio, non costituisce ostacolo alla piena applicazione del diritto comunitario il principio di legalità in materia tributaria.

² Sez. Un., n. 26948 / 06. Il divieto di applicazione d'ufficio del principio, contenuto nella proposta di legge Leo, non può svolgere alcun effetto preclusivo per i tributi armonizzati. Per gli altri tributi occorrerà considerare, comunque, che tale divieto non impedirebbe al giudice tributario di dichiarare *incidenter tantum* la nullità dell'atto per simulazione, mancanza di causa o frode alla legge.

E' significativo che il recente progetto di legge governativo in tema di

³ Cass., 24965 / 06, nella quale è stata esclusa l'imponibilità di interessi attivi prodotti da una sovvenzione pubblica, sospesa da una decisione della Commissione che ne riteneva la natura di aiuto di Stato illegale. Si veda anche la sentenza n. 17564 / 06, relativa al regime di agevolazioni fiscali per il Friuli – Venezia Giulia.

⁴ Sentenza 13 giugno 2006, C – 173 / 03, *Traghetti del Mediterraneo*

⁵ Sentenza 17 dicembre 2009. Si veda anche la sentenza 9 novembre 2010, C – 137/ 08, *VB Penzügyi Lizing Zrt*.

⁶ Ovviamente non deve essere intervenuta una sentenza definitiva del giudice civile. resta da chiedersi se il principio affermato dalla Corte di Giustizia non impedisca, in considerazione de tempo necessario, anche una sospensione del processo tributario in attesa della definizione del giudizio civile sulla nullità che fosse stato, nel frattempo, instaurato.

La prevalenza del diritto comunitario anche sulle norme di rango costituzionale interno è stata affermata dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 22 giugno 2010 in cause riunite C – 188 e 189 / 10, *Aziz Melki e Salim Abdeli* pronunciata su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione francese (ordinanze del 16 aprile 2010), nella quale è stato affermato che l'obbligo del rinvio pregiudiziale da parte di una giurisdizione di ultima istanza non può essere condizionato dal previo esperimento del rinvio al *Conseil Constitutionnel*⁷, come previsto dall'art. 62 della costituzione. Per concludere sulla problematica del dovere di pronuncia d'ufficio mi sembra opportuno richiamare il principio di necessità del contraddittorio in sede amministrativa. Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia in materia di recupero a posteriori di diritti doganali, comporta che, prima di assumere una decisione sfavorevole all'importatore, quest'ultimo deve essere messo in grado di svolgere adeguatamente le proprie difese (sentenza 18 dicembre 2008 in causa C-349/07, *Sopropé*). Pur essendo stata la regola affermata in materia doganale, non mi sembra azzardato ritenere che la stessa sia da considerare applicabile all'intero materia fiscale. Nella sentenza (punto 38), infatti, la Corte ha statuito che si tratta di un principio fondamentale dell'ordinamento comunitario.

6. L'esame della giurisprudenza della Corte di Cassazione, limitandoci a quella della Sezione tributaria, rivela incontestabilmente un' indubbia carenza di applicazione puntuale del diritto comunitario.

Tale carenza comporta, oltre una cattiva armonizzazione del sistema, anche rilevanti perdite di entrate comunitarie proprie, quali quelle in materia di diritti doganali o di i.v.a., una parte del cui gettito è attribuito alla Comunità.

Una regola talvolta ignorata dai giudici nazionali è quella dell'applicazione delle sentenze della Corte di Giustizia⁸ anche a rapporti giuridici precedenti alla pronuncia, con l'unico limite dell'intervenuta definizione del rapporto controverso. L'inosservanza violazione di tale principio è assai diffusa, anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione. In una recente sentenza (n. 7663 del 16 maggio 2012) la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha affermato che non poteva essere applicata la sentenza della Corte di Giustizia in causa C – 71/09, con la quale si statuiva che, pur in presenza di una decisione della Commissione che dichiarava incompatibile una misura legislativa di aiuti, il giudice nazionale poteva disporre la restituzione dell'aiuto solo se si fosse verificato che, nel caso concreto, la misura (nella specie, il regime di agevolazione fiscale delle imprese municipalizzate) incideva negativamente sulla concorrenza o sugli scambi. Nella specie la Cassazione ha erroneamente ritenuto preclusiva la decisione della Commissione e la successiva sentenza della Corte di Giustizia, con la quale veniva dichiarata l'infrazione della Repubblica italiana per mancata ottemperanza alla predetta decisione.

Un'altra regola fondamentale da osservare è il divieto delle decisioni a sorpresa, secondo cui il giudice non può porre a fondamento della propria decisione questioni, pur rilevabili d'ufficio come quelle relative al diritto comunitario, senza aver posto in condizione le parti di svolgere sul punto le proprie difese. Si tratta di regola derivante dal nuovo testo dell'art. 111 Cost. (Sez.Un., sentenze 2197 e 10503/ 2005).

⁷ Organo che, a seguito di recente riforma, esercita anche funzioni giurisdizionali di controllo di costituzionalità delle leggi.

⁸ Si vedano, fra le altre, le sentenze 16 marzo 1978 in causa 135/77; 27 marzo 1980 in causa 61/79 e, tra le più recenti, 18 novembre 2008 in causa C- 158/ 07. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, solo in casi eccezionali la Corte può limitare l'applicazione retroattiva delle proprie pronunce per esigenze di certezza giuridica e tutela della buona fede. In proposito è opportuno ricordare che un affidamento può essere suscitato soltanto dal comportamento degli organi comunitari, e non di quelli degli Stati membri.

Vi è da rilevare, d'altra parte, che ai necessari adattamenti del diritto processuale nazionale gli organi comunitari non possono ritenersi del tutto indifferenti.

Un esempio può essere citato nella causa *Reemtsma*, (sentenza in causa C – 35 / 05) nella quale la Corte di Cassazione ha posto alla Corte di Lussemburgo alcuni quesiti sulla posizione giuridica del cessionario o beneficiario di servizi ai fini di riconoscere allo stesso una diretta azione contro lo Stato per ottenere il rimborso di un'imposta non dovuta. Nella causa sono state presentate le conclusioni dell'A.G., secondo cui, in linea di principio, detto soggetto, anche quando sia un imprenditore, non è debitore d'imposta verso lo Stato, per cui, pur non potendo essere ammesso alla detrazione (perché l'i.v.a., non dovuta, è stata erroneamente fatturata e pagata dal cedente o prestatore del servizio). Pertanto egli dovrà agire contro il cedente, e gli sarà consentito agire contro l'amministrazione finanziaria soltanto nel caso in cui il decedente sia insolvente. E' ovvio che, in tale evenienza, si pongono problemi di decadenza, in quanto il nostro ordinamento prevede termini molto più brevi di quello previsto per l'indebito di diritto comune. Nell'ordinanza di rinvio la Corte di Cassazione aveva prospettato alla Corte di Giustizia le difficoltà che il regime processuale italiano, anche in considerazione delle diverse giurisdizioni competenti (il giudice tributario per le controversie tra cedente e Stato, e il giudice ordinario per quelle tra cessionario e cedente) presentava per una effettiva realizzazione del principio di neutralità dell'i.v.a. e per evitare discriminazioni. In un caso come questo l'applicazione meccanica del principio secondo cui le particolarità del sistema nazionale non possono costituire un legittimo ostacolo alla puntuale applicazione del diritto comunitario non sembra condurre a soluzioni soddisfacenti dal punto di vista di un'adeguata tutela. Infatti, pur prendendosi atto di tale principio, più volte affermato dalla giurisprudenza comunitaria, sembra opportuno che la Corte fornisca sul punto qualche indicazione sull'adeguatezza del sistema nazionale, sulla scorta dei principi affermati nella sentenza *Alcan*, nella quale si è ritenuta contraria al diritto comunitario una norma, quale quella contenuta nella legge tedesca sul procedimento amministrativo (*Verwaltungsverfahrensgesetz*) la quale impediva il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con decisione della Commissione.

A proposito della causa *Reemtsma* l'assoluta indifferenza – che traspare, oltre che dalla sentenza, dalle osservazioni della Commissione e dalle conclusioni dell'Avvocato Generale - sui problemi di tutela giurisdizionale, propri dell'ordinamento nazionale ma danti luogo a rilevanti difetti di applicazione effettiva del diritto comunitario – in una materia particolarmente sensibile per gl'interessi della Comunità, e cioè quella dell'i.v.a., la quale, al pari di quella doganale, riguarda l'applicazione di tributi, in tutto o in parte costituenti risorse proprie comunitarie

Come è noto, le controversie in materia di diritti doganali e di i.v.a. all'importazione erano devolute, in forza ai principi generali e dell'art. 9, comma 2°, cod. proc. civ., al giudice ordinario. Nel processo dinanzi a tale giudice, ove fosse stata impugnata un'ingiunzione dell'Amministrazione doganale, quest'ultima, in caso d'invalidità dell'ingiunzione (ad esempio, per vizi di forma) poteva proporre una domanda riconvenzionale sull'esistenza dell'obbligazione. Con la riforma dell'art. 12 della legge n. 448 del 2001, anche dette controversie, nell'ambito di quelle relative a tributi di ogni genere e specie, sono state attribuite alle commissioni tributarie. Orbene, essendo il processo davanti a queste ultime un processo impugnatorio, per quanti sforzi si facciano per sostenere che la cognizione del giudice ha per oggetto il rapporto giuridico, non si può arrivare ad ammettere una domanda riconvenzionale dell'amministrazione finanziaria sull'esistenza dell'obbligazione, così come avveniva nel processo civile.

Il profilo dell'effettività di tutela – che deve essere apprestata dagli ordinamenti nazionali – delle situazioni giuridiche derivanti dal diritto comunitario non sembra, in definitiva, essere stato adeguatamente valutato nella sentenza *Reemtsma*, nella quale la Corte di Giustizia ha riconosciuto l'azione, tendente al rimborso dell'i.v.a. non dovuta, del cessionario solo quanto quest'ultimo dimostri l'insolvenza del cedente che gli ha erroneamente addebitato l'imposta.

7. Questioni in tema di dogana.

Passando alla materia doganale, vorrei fare un rapido accenno all'ampio concetto di *decisione*, contenuto nel codice doganale comunitario, per designare un atto dell'amministrazione doganale nei cui confronti gli ordinamenti nazionali devono sempre prevedere una tutela dinanzi ad un organo indipendente, può incontrare notevoli difficoltà d'inserimento in una delle categorie di atti elencati dall'art. 19 della legge sul contenzioso tributario (d.l.vo n. 546 del 1992). Tutto ciò può comportare una notevole *deminutio* della tutela giurisdizionale dell'amministrazione doganale e, in definitiva, una perdita di risorse comunitarie proprie. Sul giudice viene, quindi, scaricato un gravoso compito di adattamento del sistema processuale che in certi casi non può essere adempiuto attraverso l'impiego dei normali mezzi interpretativi, e neppure mediante pronunce adeguatrici della Corte Costituzionale. Sarebbe interessante verificare se l'esito complessivo del contenzioso in materia di dogane e di i.v.a. all'importazione abbia subito una flessione negativa nei confronti dell'amministrazione rispetto al tempo in cui tali controversie erano devolute al giudice ordinario.

8. Mi sembra opportuno evidenziare, inoltre, che l'iniziativa del giudice nazionale attraverso il rinvio pregiudiziale può anche costituire un rimedio indiretto all'inerzia della Commissione in materie in cui alla stessa è attribuito un monopolio nell'iniziativa.

Proprio il settore degli aiuti di Stato, che così ampiamente interessa il settore delle misure fiscali, costituenti un vero e proprio *eldorado* nel campo degli aiuti, tanto da spingere la Commissione ad elaborare uno speciale *codice di condotta*, offre l'occasione di assistere ad un caso in cui la stessa Commissione, pur portata a conoscenza dell'esistenza di un regime di sostegno ad imprese in difficoltà, il quale comportava un impegno di risorse pubbliche, non aveva assunto alcuna iniziativa ai sensi dell'art. 88 del Trattato CE. Si trattava della legge sull'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (legge 3 aprile 1979, n. 95, più volte, e anche di recente, modificata), la quale comportava il congelamento dei crediti, ivi compresi quelli fiscali, per consentire il proseguimento, anche per lunghi periodi e a prescindere da un rigoroso programma di ripresa della redditività, o dalla messa in liquidazione, in modo selettivo, e cioè solo per alcune imprese e sulla base di valutazioni discrezionali dell'amministrazione e quindi sottraendo tali imprese alle ordinarie procedure concorsuali.

Sulla compatibilità di tale regime questione vi erano state lunghe indagini della Commissione, senza che al loro esito la stessa adottasse alcuna decisione, verosimilmente ritenendosi che il lungo tempo trascorso (all'epoca non era ancora in vigore il regolamento del Consiglio n. 659/1999/CE) provocasse una sorta di legittimo affidamento dello Stato italiano.

Senonchè, in quegli anni, furono instaurate dinanzi a tribunali italiani cause da parte di imprese che, non potendo far valere i propri diritti creditorî nei confronti di imprese sottoposte ad amministrazione straordinaria a causa della sospensione delle esecuzioni individuali (anche riferentisi ad entrate di natura pubblica) di cui l'impresa beneficiava, avevano fatto valere autonomamente i loro crediti chiedendo la disapplicazione della legge n. 95/ 79 e del decreto ministeriale con cui era stata aperta la procedura, in considerazione della loro contrarietà al diritto comunitario e, in specie, perchè si verificava una misura di aiuto che non aveva ottenuto la preventiva decisione di compatibilità da parte della Commissione. Il giudice di merito considerava non rilevante – per l'inesistenza di effetti diretti nell'ordinamento nazionale – la disciplina degli aiuti di Stato. Riproposta la questione dinanzi alla Corte di Cassazione, quest'ultima la sottoponeva, con rinvio pregiudiziale, alla Corte di Giustizia. Questa considerava che il regime introdotto dalla c.d. amministrazione straordinaria potesse dar luogo a misure di aiuto di Stato. All'obiezione che si era verificata una sorta di affidamento, la Corte rispondeva (sentenze *Piaggio*, C – 295 / 97, ed *Ecotrade*, C – 200 / 97) che tale situazione non esimeva la Commissione dall'adottare i provvedimenti dovuti, non potendosi considerare l'ipotesi come un caso di « aiuto

esistente », e che, in ogni caso, il giudice nazionale avrebbe dovuto trarre le conseguenze dalla natura illegale dell'aiuto.

In altre parole, la qualificazione di una misura come aiuto prescinde dall'avvenuta adozione di una decisione *ex art. 88 (ex 93)* del Trattato, e a tale risultato si è pervenuti solo a seguito dell'iniziativa di una giurisdizione nazionale .

9. Una situazione analoga si è verificata, di recente, in tema di disciplina delle c.d. fondazioni bancarie. Per coloro che non conoscono tale aspetto dell'ordinamento italiano ricorderò brevemente trattarsi degli enti costituiti secondo la legge n. 218 del 1990, nel quadro della riforma del sistema bancario pubblico, ai quali era stata attribuita la titolarità del capitale delle imprese bancarie, trasformate in società per azioni. A causa di aspetti particolari del regime di attività di tali enti, ai quali la legge e gli statuti attribuivano compiti nel c.d. terzo settore, si dubitava se agli stessi potessero competere alcune agevolazioni fiscali, fra cui la riduzione alla metà dell'imposta sulle persone giuridiche (IRPEG) e l'esonero dalla ritenuta d'acconto sui dividendi ed interessi. A parte i problemi di interpretazione del diritto interno circa i presupposti di tali agevolazioni, si poneva il problema se le stesse potessero costituire aiuti di Stato e quindi, ove non previamente sottoposte a verifica di compatibilità, essere considerate illegali.

In una causa dinanzi alla Corte di Cassazione, avente ad oggetto l'applicazione di agevolazioni fiscali alle fondazioni, la stessa rilevava d'ufficio la questione di compatibilità del regime con la disciplina degli aiuti di Stato e, quindi, proponeva alcuni quesiti pregiudiziali alla Corte di Giustizia.

La particolarità di tale ordinanza risiede soprattutto nel fatto che, con la stessa, veniva proposta, oltre a questioni di interpretazione, anche una questione di validità della decisione della Commissione, con la quale veniva stabilito di non statuire sulla compatibilità delle misure in quanto si riteneva che gli enti in questione non potevano essere considerati imprese ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza.

Su quest'ultimo punto la Corte, con la sentenza 10 gennaio 2006 in causa C – 222/04, riteneva irricevibile la questione, in quanto la decisione della Commissione avrebbe fatto riferimento ad un regime giuridico non applicabile *ratione temporis* nella causa pendente dinanzi al giudice *a quo*; riteneva, però, qualificabile come aiuto di Stato – previa verifica di alcuni presupposti da parte del giudice nazionale – il regime fiscale agevolativo in contestazione anche in difetto di una decisione d'incompatibilità da parte della Commissione.

10. Nel quadro di un importante contributo che le giurisdizioni nazionali possono dare per una piena e corretta applicazione del diritto comunitario, mi sembra, infine, opportuno ricordare la facoltà concessa ai giudici nazionali di richiedere informazioni alla Commissione in una materia così rilevante per le misure fiscali come gli aiuti di Stato. Tale mezzo è stato utilizzato soltanto una volta dalla Corte di Cassazione e non mi risulta che ne sia stato fatto un frequente uso dalle altre giurisdizioni nazionali.

Con ordinanza 17 febbraio 2006, n. 3525, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, ha chiesto alla Commissione CE di conoscere gli orientamenti della stessa Commissione sulla possibile qualificazione come aiuti di Stato delle agevolazioni fiscali concesse alle imprese cooperative. Va detto che tale iniziativa ha provocato qualche perplessità anche all'interno della magistratura, ma bisogna intendersi bene sullo scopo di tale strumento, che non è certo quello di ottenere un parere *pro veritate* da un organo che non ha il compito di fornire ai giudici nazionali un'interpretazione del diritto comunitario, ma soltanto di far conoscere se in materia vi siano state iniziative della Commissione, come l'apertura di procedure *ex art. 88* Trattato, tenuto conto che dalle decisioni della Commissione che dichiarano un aiuto incompatibile col mercato comune discendono effetti anche nei confronti delle autorità nazionali e dei soggetti dell'ordinamento. Una precisa conoscenza sulle iniziative della Commissione avrebbe potuto, ovviamente, offrire un valido supporto per i successivi rinvii pregiudiziali in materia. Peraltro, la richiesta d'informazioni

non ha avuto alcun esito, e la Corte ha proceduto al rinvio pregiudiziale in materia di regime fiscale delle cooperative (ordinanza n. 3030 dell'8 febbraio 2008).

Enrico Altieri

(Le sentenze della Corte di Giustizia sono reperibili sui siti “ eurlex” e “ curia.eu”)