

CORSO CORTE COSTITUZIONALE

IL DIRITTO TRIBUTARIO NELLA DIMENSIONE EUROPEA

I rapporti tra diritto interno e diritto dell'Unione europea in materia tributaria

di Livia Salvini

1. L'argomento che mi è stato assegnato è di portata vastissima: ho dunque scelto alcuni aspetti di esso che ritengo possano essere di interesse nell'ambito di questo corso; aspetti che tratterò ponendomi nell'ottica del giudice tributario, e quindi non solo e non tanto dal punto di vista teorico, quanto da quello operativo.

Il punto di partenza del discorso è naturalmente dato dalla ben nota distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati.

I tributi armonizzati sono quelli regolati, quale fonte primaria, da norme UE: sono l'IVA, le accise ed i tributi doganali. Quali imposte che colpiscono - direttamente o indirettamente - gli scambi, nazionali e internazionali, il fatto che siano disciplinati da regole uniformi è di fondamentale importanza per il corretto funzionamento del mercato unico. Le disposizioni UE che regolano i tributi armonizzati hanno efficacia diretta¹ nel nostro ordinamento: i regolamenti in materia doganale per loro propria natura; le direttive che regolano l'IVA e le accise perché sono, per pacifica giurisprudenza della CGE, *self executing* in quanto sufficientemente chiare, precise e – per la loro maggior parte – incondizionate. Ciò non toglie, tuttavia, che tali testi normativi comunitari, in quanto vincolanti per gli Stati membri, debbano essere trasfusi nel diritto interno in virtù del

¹ In particolare si può distinguere tra “effetto diretto” e “diretta applicabilità” degli atti normativi UE: “*diretta applicabilità* significa che una norma entra a far parte direttamente dell'ordinamento nazionale, ma è solo potenzialmente e in principio in grado di produrre effetti concreti, cioè invocabile da un singolo dinanzi ad un'autorità nazionale e da questa applicata nel caso di specie. Se lo è anche in atto, oltre ad essere direttamente applicabile, sarà pure direttamente efficace... Un conto è la *diretta applicabilità*, che è collegata alla natura della fonte giuridica, dello strumento normativo; un altro è la *diretta efficacia*, che pertiene alla natura della norma ricompresa in quella fonte del diritto” (D. GALLO, *Efficacia diretta del diritto dell'Unione Europea negli ordinamenti nazionali*, Milano 2018, 121).

principio di autonomia dei due ordinamenti, come difatti lo sono stati, e che siano le norme interne a disciplinare (anche) i tributi armonizzati, salvo il vaglio di conformità del diritto domestico a quello UE.

Non tutte le disposizioni europee dettate in queste materie, tuttavia, sono rigidamente ed incondizionatamente vincolanti per gli Stati membri:

- ✓ alcune sono “elastiche”, lasciando un più o meno vasto ambito di discrezionalità agli Stati (ad es., per l’art. 97 Dir. 2006/112/CE l’aliquota normale IVA non può essere inferiore al 15%, ma non è prevista una misura massima);
- ✓ altre sono derogabili mediante specifici procedimenti di autorizzazione da parte di organi UE: in mancanza dell’autorizzazione le norme interne derogatorie sono contrarie all’ordinamento comunitario (ad es., i regimi che derogano al normale meccanismo di applicazione dell’IVA, quali il *reverse charge* e lo *split payment*, debbono essere previamente notificati al Consiglio UE e da questo approvati);
- ✓ altre ancora sono norme generali e di principio (ad es. il contrasto agli abusi ed alle frodi in materia di IVA, che costituisce specificazione del più generale principio per cui gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario², e il divieto di istituire tributi generali sulla cifra d’affari³).

I tributi non armonizzati sono tutti gli altri, e segnatamente le imposte sul reddito, le imposte di registro, successione e donazione, ecc. Sarebbe qui fuori luogo spiegare perché tale armonizzazione non è stata originariamente voluta in sede europea e perché tutti i tentativi fatti in tal senso si siano finora arenati. Interessa invece osservare che il fatto che tali tributi non siano armonizzati non esclude tuttavia che anche con riferimento ad essi si applichino alcune disposizioni

² Principio dagli importanti corollari, tra cui la enunciazione ed applicazione del principio di abuso del diritto tributario a partire dalla storica sentenza *Halifax*, CGE C-255/02 e del principio della “responsabilità oggettiva” dell’acquirente in caso di frode del venditore

³ Divieto venuto in considerazione nella questione sulla conformità dell’IRAP all’ordinamento comunitario, su cui CGE C-475/03, *Banca Popolare Verona*. Come ben noto, la Corte ha deciso nel senso della conformità.

UE, emanate in attuazione dell'obiettivo, ora fissato dall'art. 115 TFUE, di "ravvicinamento" delle legislazioni fiscali degli Stati membri. In primo luogo, alcuni specifici aspetti dei tributi non armonizzati sono disciplinati da direttive, di carattere *self executing*. Si possono menzionare, per la loro particolare rilevanza: la c.d. Direttiva madre-figlia 2011/96/UE sulla tassazione dei dividendi distribuiti tra società di diversi Stati membri e la Direttiva 2009/133/CE sulla neutralità fiscale di fusioni, scissioni ed altre operazioni societarie straordinarie per quanto concerne l'IRES, nonché la Direttiva 69/355/CEE sulla tassazione indiretta sulla raccolta di capitali per quanto riguarda l'imposta di registro ⁴.

A tutte le tipologie di tributi, armonizzati e non, si applicano poi i principi del Trattato UE – qui interessano soprattutto il divieto di discriminazione (anche) fiscale dettato dall'art. 18 TFUE e di restrizione delle libertà economiche fondamentali –, che hanno portata generale e "trasversale", tanto da portare per le imposte sul reddito a quella che viene chiamata "armonizzazione negativa". Si può fare riferimento a: la libertà di stabilimento (applicata ad esempio dalla CGE nel caso *Cadbury Schweppes*, C-196/04 per contrastare l'applicazione del principio di abuso di diritto tributario, riaffermando la libertà di insediarsi dovunque nell'UE anche per soli motivi fiscali, purché la struttura operativa sia effettiva e non "di puro artificio"), la libertà di circolazione dei capitali (v. CGE C-540/07, *Commissione c/Repubblica Italiana* in materia di ritenuta sui dividendi in uscita), la libertà di circolazione delle merci (sancita dall'art. 28 TFUE che vieta l'istituzione di dazi interni all'UE, anche "occulti" e di effetto equivalente) e dei servizi. Rileva anche, in modo trasversale, la tutela della concorrenza, da cui origina la questione degli aiuti di Stato, come noto particolarmente rilevante in materia fiscale. Basti qui ricordare che proprio per la particolare tutela data in sede UE è stata dettata una disciplina specifica e rafforzata, nell'ambito del processo tributario, per il recupero

⁴ Frequentemente - ma finora invano - invocata per contrastare l'orientamento della Cassazione sull'assoggettamento ad imposta proporzionale di registro delle cessioni di pacchetti azionari

degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili da una decisione della Commissione UE (art. 47 *bis* d. lgs. n. 546/1992).

Ed ancora, si devono menzionare i principi generali elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, come quello di proporzionalità della norma tributaria, intesa come requisito di ragionevolezza – peraltro in un’accezione non coincidente con quella della nostra giurisprudenza costituzionale – del bilanciamento di interessi che può giustificare le restrizioni delle libertà fondamentali, principio che assume diverse gradazioni a seconda che si tratti di tributi armonizzati o non armonizzati, ma che comunque riguarda solo le fattispecie in cui sono coinvolti soggetti di diversi Paesi UE e regolate dal diritto dell’Unione.

Infine, altre tipologie di atti dell’Unione quali gli Accordi di cooperazione con Paesi terzi sono vincolanti per il legislatore interno (anche) nella materia tributaria, come insegna il caso del c.d. “tubatico siciliano” (un tributo pseudoambientale istituito sul transito del metano attraverso la Regione siciliana) che la CGE C-173/05 ha giudicato non conforme all’Accordo stipulato con l’Algeria, nonché alle norme del Trattato in materia di libera circolazione delle merci.

2. È ben noto che l’efficacia diretta delle norme UE che sono dotate di questa caratteristica vale nei confronti di tutti i soggetti dell’ordinamento: giudici, P.A., privati e naturalmente, *in primis*, il legislatore.

Quest’ultimo è tenuto ad adottare norme conformi agli atti normativi UE e a non adottare norme incompatibili: dalla violazione di questi obblighi può derivare (come corollario necessario, secondo la CGE) il diritto dell’interessato ad ottenere un risarcimento del danno. Il fatto che l’attuazione sia un dovere del legislatore comporta che non è ammessa l’efficacia diretta *in malam partem*; in altri termini, non potrebbero né l’amministrazione né i giudici applicare nei confronti di un soggetto una norma UE, sebbene di per sé immediatamente applicabile, che restringa i suoi diritti rispetto a quanto previsto dal diritto interno, ovvero che gli imponga obblighi non previsti dal diritto

interno. Al contrario, una norma unionale di diretta applicabilità favorevole al privato, ma non ancora attuata, può essere da questi invocata una volta scaduti i termini previsti per la sua trasposizione nel diritto interno ⁵.

Può essere interessante notare, incidentalmente, che l'incertezza sulla conformità di una norma fiscale all'ordinamento UE non costituisce causa di obiettiva incertezza tale da esonerare il contribuente dall'applicazione di sanzioni ove egli violi il disposto di tale norma. Si tratta di una modifica, molto discussa sia sotto il profilo dell'opportunità che sotto quello della formulazione, apportata all'art. 10 dello Statuto del contribuente quando si discuteva della conformità dell'IRAP all'ordinamento UE e si temeva conseguentemente che i contribuenti potessero omettere gli adempimenti di dichiarazione e versamento del tributo in attesa della parola definitiva della CGE senza rischiare l'applicazione di sanzioni.

Per quanto riguarda in particolare i giudici, si deve rilevare che per essi (così come peraltro per la P.A.) si configura un effetto “sostitutivo”, in quanto la norma UE direttamente efficace si sostituisce all'ordinamento nazionale nel disciplinare la fattispecie di cui si tratta nel giudizio. Essi sono dunque tenuti a non applicare la norma interna incompatibile. È da sottolineare che appunto di non applicazione ⁶ si tratta, e non di illegittimità della norma interna: quest'ultima – secondo la giurisprudenza della CGE – resta legittima anche se in contrasto con norme UE.

Tale non applicazione deve avvenire d'ufficio, e dunque anche senza una espressa richiesta della parte. Ove la parte la chieda - purché, ovviamente con riferimento ad una materia che sia (ancora) controversa, per essere stata oggetto di impugnazione in primo grado e successivamente di rituale devoluzione al giudice di grado superiore - la richiesta può essere fatta per la prima volta in

⁵ Si veda per esempio, al riguardo, il caso dell'accisa sul gas metano: la Dir. 2003/96/CE che ristrutturava il quadro per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità è stata recepita in Italia solo col D. Lgs. n. 26/2007, dopo che lo Stato italiano era stato condannato per il ritardo dalla CGE (causa C-360/05); deve ritenersi che le norme più favorevoli introdotte dalla Direttiva siano applicabili nei rapporti tributari a partire dalla data ultima prevista per il recepimento, e cioè dal 2004)

⁶ La Corte Costituzionale preferisce l'espressione “non applicazione” piuttosto che “disapplicazione” proprio per sottolineare che non vi sono vizi della norma interna, data l'autonomia dei due ordinamenti *ex art. 11 Cost.* – C. Cost. n. 168/1991.

qualsiasi grado del giudizio (si tratta di un corollario della rilevabilità d'ufficio). È anche ammissibile (il che si verifica principalmente nelle controversie da rimborso) che il ricorso in primo grado si fondi esclusivamente sulla contrarietà della norma impositiva all'ordinamento UE.

E' peraltro possibile (ed anzi probabile, se non vi sono precedenti giurisprudenziali sul punto) che la questione della conformità non si presenti di piana soluzione: in questi casi, come è ben noto, il giudice può ricorrere al rinvio pregiudiziale alla CGE. Sono preziose, a tale proposito, le indicazioni contenute nelle Raccomandazioni ai giudici nazionali formulate dalla stessa Corte (doc. 2016/C 439/01), le quali quanto ai presupposti del rinvio, sulla base dell'art. 267 TFUE, precisano che *“un rinvio pregiudiziale può, segnatamente, risultare particolarmente utile quando dinanzi al giudice nazionale è sollevata una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, o quando la giurisprudenza esistente non sembra fornire i chiarimenti necessari in un contesto di diritto o di fatto inedito”*.

“La domanda da pronuncia pregiudiziale deve riguardare l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione, e non l'interpretazione delle norme del diritto nazionale o questioni di fatto sollevate nell'ambito del procedimento principale”. La questione sottoposta alla Corte deve essere rilevante nel giudizio *a quo*, ed i giudici devono ritenere necessaria una decisione della CGE sul punto.

“La Corte può statuire sulla domanda di pronuncia pregiudiziale soltanto se il diritto dell'Unione è applicabile nel procedimento principale. A tale riguardo è indispensabile che il giudice del rinvio esponga tutti gli elementi pertinenti, di fatto e di diritto che lo inducono a ritenere che determinate disposizioni del diritto dell'Unione siano applicabili nel caso di specie”. La CGE non applica direttamente il diritto dell'Unione nella controversia pendente dinanzi al giudice a quo: *“Quando si pronuncia sull'interpretazione o sulla validità del diritto dell'Unione, la Corte cerca di dare una risposta utile per la definizione della controversia principale, ma spetta al giudice del rinvio trarne le conseguente concrete, disapplicando all'occorrenza la norma nazionale giudicata incompatibile con il diritto dell'Unione”*.

La soluzione interpretativa data dalla CGE è vincolante, sia per i giudici a quo che per quelli di grado superiore che decidono la medesima controversia sono tenuti a conformarvisi. Il rifiuto, da parte di una giurisdizione nazionale, di tener conto di una sentenza pregiudiziale può comportare l'apertura di una procedura di infrazione. Tuttavia lo stesso giudice, ove ritenga che la questione abbisogni ancora di chiarimenti, può formulare un nuovo rinvio pregiudiziale.

L'interpretazione data dalla CGE è però vincolante non solo nel giudizio a quo ma, quale precedente, in termini più generali, proprio perché essa ha ad oggetto il diritto UE, e non la norma interna.

Il legislatore, da parte sua, è tenuto a dare esecuzione ad una sentenza da cui si evince la non conformità del diritto interno alle disposizioni UE, al fine di non creare incertezza sull'applicazione del diritto comunitario. Ciò in quanto, sebbene oggetto delle pronunce della CGE sia il diritto UE, le pertinenti disposizioni vengono sempre poste in relazione con una determinata fattispecie regolata dal diritto di uno degli Stati membri: dalle pronunce della Corte, pertanto, si evince la conformità o meno del diritto domestico a quello unionale. Lo Stato italiano è dunque tenuto ad apportare *“le necessarie modificazioni o abrogazioni del proprio diritto interno al fine di depurarlo da eventuali incompatibilità o disarmonie con le prevalenti norme comunitarie”* (Corte cost., n. 389/1989).

I giudici di merito hanno facoltà di formulare il rinvio pregiudiziale, mentre il giudice di ultima istanza, e dunque la Corte di Cassazione, è *“tenuto a presentare alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale, salvo qualora esista già una giurisprudenza consolidata in materia o qualora la corretta interpretazione della norma di diritto di cui trattasi non lasci spazio a nessun ragionevole dubbio”*.

A partire dall'ord. n. 103/2008 anche la Corte Costituzionale, in quanto giudice di unica istanza, ha formulato rinvii pregiudiziali alla CGE.

Nell'ambito della materia tributaria assume aspetti peculiari la questione della retroattività delle pronunce della CGE, retroattività che peraltro la medesima Corte può modulare nei suoi

effetti. Ed infatti le sue pronunce, poiché chiariscono l'interpretazione della norma UE, sono di norma suscettibili di applicazione in tutte le situazioni pendenti in cui tale norma assume rilevanza; tuttavia, in casi eccezionali – e segnatamente quando gli effetti *ex tunc* sono ritenuti eccessivamente gravosi per lo Stato interessato, specie sotto il profilo finanziario – la Corte può stabilire che l'efficacia sia invece *ex nunc*, facendo però salvi i diritti di coloro che hanno agito anteriormente alla pronuncia. La questione può assumere particolare rilevanza ai fini fiscali per quanto attiene la tempistica delle istanze di rimborso presentate dai contribuenti facendo valere la non conformità al diritto UE di norme impositive; essa si è prospettata in concreto, con particolare ampiezza, quando si dubitava della conformità dell'IRAP ai principi della Direttiva IVA ⁷.

Infine, vorrei menzionare un tema oggetto di una importante, recente sentenza della Corte Costituzionale, la n. 269/2017, che tratta della questione del rapporto di pregiudizialità tra delibazione, da parte del giudice investito della controversia, del possibile contrasto di una stessa disposizione rilevante con le norme UE da un lato e con la Costituzione dall'altro. Mentre tradizionalmente la questione veniva risolta nel senso della previetà (a pena di inammissibilità) del rinvio pregiudiziale alla CGE, in questa sentenza la Corte mostra un'apertura ad una soluzione caso per caso, “*secondo l'ordine di volta in volta appropriato*”. Non posso certo andare qui oltre una semplice segnalazione del tema, che chiuderei con un'osservazione: il problema dell'ordine del rinvio all'una o all'altra Corte si pone quando un medesimo diritto sia protetto sia dalla Costituzione, sia dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE; altrimenti, vale il consueto ordine che vede il rinvio alla CGE come pregiudiziale rispetto a quello alla Corte Costituzionale. Nella materia tributaria, mi sembra difficile che possa verificarsi una tale situazione. Forse, in astratto, potrebbe verificarsi solo per la tutela del

⁷ V. *retro* nota 3. Dati gli impatti finanziari che avrebbe avuto una eventuale pronuncia della CGE nel senso della non conformità dell'imposta all'ordinamento comunitario, era diffuso il timore che una tale pronuncia avrebbe potuto contenere una clausola di limitazione temporale degli effetti nel senso suddetto e ciò aveva comportato una “corsa” dei contribuenti alla presentazione delle istanze di rimborso prima che la pronuncia fosse emanata.

contraddittorio, che però in concreto nel nostro ordinamento non è ricondotto alla tutela del diritto costituzionale di difesa.