

STUDIO LEGALE OLIVIERI CIAPETTI & PARTNERS

Lungarno Amerigo Vespucci, 58

50123-Firenze

Tel.+39 055 217330

Fax.+39 055 2676050

Videoconference.+39 055 2676050

www.olcilaw.com

infofi@olcilaw.com

Prof. Dr. Juliane Kokott

Avvocato Generale alla Corte di giustizia delle Comunità europee

Firenze, 10 marzo 2006

## **La giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in materia fiscale: la limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze**

### **1 Introduzione**

E' un grande onore ed un immenso piacere per me essere oggi qui a Firenze e partecipare a questo importante convegno organizzato dall'illustre Consolato del Gran Ducato di Lussemburgo con il patrocinio del prestigioso ordine dei commercialisti e ragionieri di Firenze. Per il gentile invito e l'ottima organizzazione ringrazio vivamente in particolare l'avvocato Olivieri.

Nel mio intervento tratterò in primo luogo un quadro su come la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee incide sulla materia fiscale. In tale ambito mi soffermerò in particolare sui casi in cui un tributo nazionale possa essere considerato incompatibile con il diritto comunitario. L'incompatibilità di un tributo col diritto comunitario comporta in linea di principio l'obbligo della sua restituzione. Partendo da questo assunto, nella seconda parte del mio intervento analizzerò in dettaglio come e a quali condizioni tale obbligo di restituzione possa essere limitato nel tempo. Ritengo questo tema particolarmente importante. Infatti, da un lato è di grande attualità, testimoniata dalle sempre più recenti pronunce della Corte in proposito. Dall'altro lato, dall'illegittimità di un tributo possono derivare notevoli conseguenze per fisco, cittadini e imprese.

Prima di entrare nel vivo della materia, permettetemi tuttavia di spendere qualche parola per illustrare il ruolo dell'Avvocato Generale alla Corte di giustizia. L'Avvocato Generale è un organo che non trova equivalenti nell'ordinamento italiano, mentre trova un omologo nel sistema giurisdizionale francese. L'Avvocato Generale, a dispetto del nome, non ha nulla a che vedere con gli avvocati che rappresentano le parti di fronte ad un giudice. L'Avvocato Generale ha, invero, il compito di presentare con assoluta imparzialità ed in

piena indipendenza conclusioni motivate sulle cause che la Corte è chiamata a decidere. I giudici della Corte di giustizia non sono tenuti a seguire le conclusioni dell'Avvocato Generale. Sennonché, nella prassi le conclusioni dell'Avvocato Generale contengono importanti informazioni fattuali e giuridiche e godono di particolare forza persuasiva. Tant'è vero che solitamente i giudici della Corte di giustizia nelle loro pronunce seguono, quantomeno in buona parte, le conclusioni dell'Avvocato Generale. Mentre i giudici della Corte di giustizia sono 25, gli Avvocati Generali sono al momento 8.

Alla luce delle mie funzioni come Avvocato Generale, dovrò esercitare particolare prudenza e riservatezza su alcune questioni. A tale riguardo, confido nella vostra comprensione.

## **2 Casi di incompatibilità dei tributi nazionali con il diritto comunitario**

Passo quindi al vivo del tema del mio contributo: in quali casi i tributi nazionali possono essere incompatibili con il diritto comunitario?

### **2.1 Incompatibilità con la Sesta direttiva IVA**

Innanzitutto, vengono in considerazione i casi in cui esiste una legislazione comunitaria in materia fiscale ed il legislatore nazionale non la rispetta. Si pensi, ad esempio, alla materia dell'imposta sul valore aggiunto. Come è noto, questa materia è regolata a livello comunitario dalla direttiva del Consiglio No. 388 del 1977 (la cosiddetta "Sesta direttiva IVA").<sup>3</sup> L'articolo 33, n. 1, di tale direttiva, come interpretato dalla Corte di giustizia, vieta agli Stati membri di introdurre o mantenere imposte, diritti e tasse che abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari.<sup>4</sup> Infatti, scopo del citato art. 33 è di evitare che vengano istituiti prelievi che, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA, comprometterebbero il funzionamento del sistema comune di quest'ultima.<sup>5</sup> Quindi, devono essere considerati gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA le imposte, i diritti e le tasse che presentino le caratteristiche essenziali dell'IVA.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GUCE L 145, pag. 1).

<sup>4</sup> Sentenza della Corte del 31 marzo 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading / Skatteministeriet, C-200/90, Racc. p. I-2217, punto 10.

<sup>5</sup> Sentenza della Corte del 31 marzo 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading / Skatteministeriet, C-200/90, Racc. p. I-2217, punto 11.

<sup>6</sup> Sentenza della Corte del 31 marzo 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading / Skatteministeriet, C-200/90, Racc. p. I-2217, punto 11. Queste caratteristiche sono: l'IVA si applica in modo generalizzato a tutte le operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi; essa è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi; è riscossa ad ogni fase del processo di produzione e di distribuzione; infine, si applica al valore aggiunto dei beni e dei servizi, deducendo dall'imposta dovuta per tale transazione quella già pagata in occasione dell'operazione commerciale a monte.

Sulla base di queste considerazioni, la Corte nel caso Dansk Denkavit del 1992, ad esempio, interpretò l'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva IVA nel senso che si oppone ad un contributo come il tributo danese di sostegno al mercato del lavoro della Danimarca.<sup>7</sup> La Corte giunse a questo risultato attribuendo valore a diversi elementi quali: 1) il contributo in questione veniva versato sia per le attività soggette ad IVA sia per le altre attività a carattere industriale o commerciale consistenti nell'effettuazione di prestazioni a titolo oneroso; 2) tale contributo era riscosso sulla stessa base imponibile utilizzata per l'IVA; 3) esso veniva riscosso parallelamente all'IVA.

Un caso riguardante la legislazione italiana, relativo più precisamente all'IRAP (cioè un'imposta regionale sulle attività produttive) è, come probabilmente siete a conoscenza, pendente di fronte alla Corte di giustizia. Si tratta del caso Banca Popolare di Cremona (causa C-475/03). In questo caso una banca italiana ha chiesto il rimborso delle somme corrisposte a titolo dell'IRAP, sostenendo che quest'ultima fosse in sostanza equivalente ad un'imposta sulla cifra d'affari e che quindi violasse l'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva IVA. L'Avvocato Generale Jacobs, nelle sue conclusioni del 17 marzo 2005, ha sostenuto che il menzionato art. 33 è da interpretarsi nel senso che si oppone ad una tassa del genere dell'IRAP. A seguito di una prima udienza tenutasi il 16 novembre 2004, una seconda udienza è stata eccezionalmente decisa ed ha avuto luogo il 14 dicembre 2005. Tale causa non è ancora stata decisa dalla Corte. Ritornero più avanti su alcuni aspetti di questo caso.

## ***2.2 Incompatibilità con le libertà fondamentali del mercato unico e con le regole sulla concorrenza***

In materia di imposte indirette la legislazione delle Comunità europee è limitata; in materia di imposte dirette è al momento quasi inesistente. Ne deriva che la legislazione in materia fiscale rimane per lo più nazionale.

Ciò non significa, tuttavia, che i tributi diretti nazionali non debbano rispettare i limiti imposti dall'esigenza di garantire un mercato unico europeo in cui merci, persone, capitali, servizi, professionisti e imprese possano circolare liberamente e in cui venga garantita la concorrenza libera e non falsata. Tali esigenze, legate alla realizzazione del mercato unico, valgono anche in campo fiscale. Per questo motivo, la legislazione fiscale nazionale non può costituire un ostacolo ingiustificato alla libera circolazione di merci, persone, capitali, servizi, professionisti e imprese né alla libera concorrenza nel mercato unico

---

<sup>7</sup> Sentenza della Corte del 31 marzo 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading / Skatteministeriet, C-200/90, Racc. p. I-2217, punti 12ss. Il contributo danese, che dal 1 gennaio 1992 è stato sostituito da un corrispondente aumento dell'aliquota IVA, veniva imposto alle imprese soggette ad IVA nonché ad altre imprese che avevano anch'esse beneficiato dell'assunzione da parte dello Stato delle spese sopra menzionate. L'aliquota del contributo era fissata al 2,5% dell'importo totale delle vendite realizzate da ciascuna impresa e dei servizi da essa prestati in un determinato periodo di tempo, detratto l'importo degli acquisti di beni e servizi effettuati nel corso dello stesso periodo dalla stessa impresa. Quando non era possibile seguire questo metodo, come nel caso di talune imprese non soggette ad IVA, la base imponibile era costituita dalla massa salariale dell'impresa in questione, maggiorata del 90%. Inoltre il contributo danese non veniva applicato alle esportazioni od importazioni di beni e servizi; in quest'ultimo caso, le imprese importatrici non potevano detrarre il valore dei prodotti o dei servizi importati all'atto della prima operazione commerciale effettuata in Danimarca.

comunitario. Ed è proprio in questa prospettiva che numerose norme fiscali nazionali sono state esaminate dalla Corte di giustizia.

Tra i tanti che si potrebbero citare, mi riferirò ai casi particolarmente esemplificativi o riguardanti l'Italia.

Nella sentenza del 9 settembre 2004 (Carbonati e Apuani) la Corte ha esaminato una tassa istituita dal Comune di Massa e Carrara sui marmi estratti nel suo territorio e originata dal loro trasporto oltre i confini comunali.<sup>8</sup> Nel caso di specie i marmi erano diretti fuori dai confini nazionali. La Corte ha sancito che la detta tassa costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, vietata dall'art. 23 del Trattato CE.

Nella sentenza del 13 dicembre 2005 (Marks & Spencer) la Corte ha statuito sulla normativa britannica che non permetteva che una società capogruppo deducesse anche le perdite subite dalle sue società controllate site in altri Stati membri. La Corte ha verificato in particolare se una norma di questo tipo fosse sostanzialmente contraria alla libertà di stabilimento garantita dall'art. 43 del Trattato CE. A questo proposito la Corte ha ritenuto che una norma del genere è astrattamente giustificabile per tre ragioni: 1) per salvaguardare il principio di un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra i diversi Stati Membri, principio in rapporto col principio della territorialità; 2) la legittima esigenza statale di combattere il fenomeno dell'evasione fiscale; 3) il rischio di una duplice deduzione delle perdite (effettuata sia nel Regno Unito che all'estero). Tuttavia, la Corte si è poi concentrata su un aspetto particolare della normativa britannica, vale a dire sull'impossibilità di dedurre le perdite in questione nel Regno Unito anche qualora la società madre dimostri che la propria controllata sita all'estero non possa dedurre le proprie perdite nello Stato in cui è stabilita. La Corte ha concluso che la libertà di stabilimento garantita dal Trattato CE si oppone ad un tale aspetto della legislazione fiscale britannica sotto il profilo della proporzionalità. Infatti, benché – come si è visto – l'intento di evitare una doppia utilizzazione delle perdite perseguito dal legislatore britannico fosse di per sé legittimo, esso avrebbe potuto essere raggiunto con misure meno restrittive.

Nel caso Manninen, in cui io stessa ero Avvocato Generale, la Corte, con sentenza del 7 settembre 2004, si è occupata della legislazione finlandese sulla tassazione dei dividendi delle società quotate in borsa. In questa circostanza la Corte ha esaminato la legislazione nazionale sotto il profilo della libera circolazione dei capitali garantita dall'art. 56 del Trattato CE. All'azionista residente di una società con sede in Finlandia la legislazione finlandese concedeva un credito d'imposta sui dividendi, credito corrispondente all'imposta sui redditi pagata dalla società distributrice. Tale credito aveva lo scopo di eliminare completamente la doppia imposizione economica dei dividendi corrisposti dalla società all'azionista. Però, non beneficiava di tale credito d'imposta il residente in Finlandia titolare di azioni di società quotate non in Finlandia, bensì in altri Stati membri.

Ed è proprio quest'ultimo aspetto della legislazione che veniva contestato nel caso di specie dal Sig. Manninen, che era residente in Finlandia e titolare di

---

<sup>8</sup> Sentenza della Corte del 9 settembre 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Racc. p. I-8027.

azioni di una società quotata in borsa in Svezia. Il ricorrente ricordava, *inter alia*, che in Svezia i dividendi in questione erano già sottoposti ad un'imposta gravante sulla società emittente. La Corte di giustizia, seguendo le conclusioni dell'Avvocato generale, ha statuito che la libera circolazione dei capitali garantita dal Trattato CE si oppone ad una normativa come quella finlandese in causa. La Corte ha preso in considerazione le due situazioni seguenti: quella di un residente finlandese titolare di azioni di società site in Finlandia e quella del Sig. Manninen, cioè di un residente finlandese titolare di azioni di società site in Svezia. La Corte ha argomentato che, sebbene gli Stati membri possano trattare diversamente contribuenti che si trovino in situazioni diverse, nella fattispecie le due situazioni erano comparabili. Infatti, sia i dividendi distribuiti da società finlandesi sia quelli distribuiti da società svedesi erano suscettibili di essere colpiti da una doppia imposizione (quella sulle società e quella sugli azionisti). La Corte ha aggiunto che la norma finlandese in causa non era giustificata neppure dall'esigenza di salvaguardare la coerenza del regime fiscale nazionale. Infatti, lo scopo della legislazione finlandese era di eliminare la doppia imposizione sui dividendi. Perciò, la coerenza fiscale avrebbe potuto essere rispettata fintanto che fosse stata mantenuta una correlazione tra il vantaggio fiscale in favore degli azionisti e l'imposta sulle società che aveva gravato i dividendi. Secondo la Corte, tale correlazione non risultava affatto compromessa qualora il fisco finlandese concedesse lo stesso credito d'imposta anche ai detentori finlandesi di azioni di società site in Svezia, dove i dividendi erano appunto già stati tassati a livello della società emittente.

### **3 Limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze della Corte di giustizia**

Questa carrellata, priva di esaustività, mi sembra nondimeno sufficiente per mostrare che vi sono diversi casi in cui le disposizioni fiscali nazionali sono contrarie al diritto comunitario.

Normalmente gli effetti di una sentenza della Corte di giustizia decorrono dall'emanazione del tributo nazionale in causa o, se la norma comunitaria con cui il tributo nazionale collide è successiva, dall'emanazione della norma comunitaria. Ciò non deve sorprendere. Infatti, la Corte di giustizia nella sua pronuncia spiega la portata di una disposizione di diritto comunitario sin dalla sua emanazione. E' quindi normale che gli effetti di tali disposizioni risalgano al momento della loro entrata in vigore. Così, per esempio, nel menzionato caso Carbonati Apuani riguardante la tassa del comune di Carrara sull'esportazione del marmo, la pronuncia di illegittimità della Corte di giustizia ha valore dal giorno in cui la tassa comunale venne istituita. Infatti, questo tributo italiano contrastava con un articolo del Trattato CE già in vigore al momento dell'entrata in funzione della CEE, ossia dal 1958.

Da ciò deriva che in linea di principio un tributo contrario al diritto comunitario può essere oggetto di ripetizione da parte di chi ingiustamente l'ha versato. La contrarietà al diritto comunitario non intacca ovviamente i rapporti giuridici conclusi, cioè quei rapporti che o per decorso dei termini o per altro motivo hanno acquisito stabilità giuridica definitiva e non possono più essere rimessi in discussione. Invece, i rapporti giuridici non conclusi possono essere ridefiniti. Ciò significa in concreto che, per i rapporti giuridici non ancora

conclusi con il fisco, gli interessati possono richiedere la ripetizione dell'indebito.<sup>9</sup> E' di tutta evidenza che in una tale eventualità le conseguenze fiscali per le casse pubbliche possono essere ingenti: lo Stato può essere così tenuto a dover rimborsare forti somme, con la necessità di reperire altrove le risorse a tal fine necessarie.

Tuttavia, per ragioni di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici, la Corte di giustizia può, in presenza di alcune circostanze, limitare nel tempo gli effetti delle proprie pronunce. Ciò avviene in presenza delle due condizioni seguenti:

- 1) La prima condizione consiste nella sussistenza di "un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente";<sup>10</sup>
- 2) La seconda condizione è l'incertezza giuridica: questa condizione è soddisfatta se "i singoli e le autorità nazionali [sono] stati indotti ad un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione".<sup>11</sup>

Al di là di alcuni tentennamenti nella giurisprudenza della Corte stessa, queste due condizioni sono cumulative: è necessario che si siano verificate entrambe affinché gli effetti nel tempo delle sentenze della Corte di giustizia possano essere limitati.

In questa sede non mi addentro nel dibattito dottrinale sulla qualificazione dei poteri della Corte di giustizia come costitutivi o dichiaratori. In ogni caso, la limitazione nel tempo degli effetti delle sentenze della Corte di giustizia è, almeno fino ad ora, l'eccezione. Sennonché, visto anche il numero crescente di casi in cui la Corte pronuncia sentenze da cui deriva l'incompatibilità di tributi nazionali con il diritto comunitario, i governi degli Stati membri chiedono alla Corte sempre più a gran voce di limitare gli effetti nel tempo di tali sue pronunce.

Ma cosa significa esattamente limitazione nel tempo degli effetti delle pronunce della Corte di giustizia che, nella sostanza, censurano un tributo nazionale? Per semplicità, si considera qui il caso in cui il tributo in causa sia stato istituito dopo l'entrata in vigore della norma comunitaria con cui contrasta. La limitazione degli effetti nel tempo può consistere nel fare decorrere gli effetti della sentenza non dall'emanazione del tributo (che sarebbe la regola),

---

<sup>9</sup> Questa esclusione dovrebbe indurre le amministrazioni nazionali a chiudere velocemente le procedure fiscali, poiché una volta chiuse esse possono acquisire stabilità. Per converso, procedure fiscali che si protraggono per anni e anni prima di essere chiuse possono essere oggetto di revisione in favore del contribuente, qualora sopraggiunga una declaratoria di incompatibilità con il diritto comunitario di una disposizione fiscale nazionale.

<sup>10</sup> Sentenza Bidar, punto 69; vedi anche le Conclusioni dell'Avvocato Generale Tizzano nel caso Meilicke, C-292/94, punto 33.

<sup>11</sup> Sentenza Bidar, punto 69; sentenza del 16 luglio 1992, Administration des douanes et droits indirects / Legros e.a., C-163/90, Racc. p. I-4625, punto 32.

bensi dalla data della sentenza di condanna della Corte di giustizia oppure da una data intermedia tra quest'ultima sentenza e l'istituzione del tributo. In questo modo, la Corte può fare decorrere gli effetti di una propria sentenza, per es., dall'emanazione di una sua precedente pronuncia che abbia chiarito la situazione giuridica da cui deriva l'illegittimità del tributo nazionale in questione. Ciò accadde per esempio nel caso Ten Oever (sentenza del 6 ottobre 1993). In questo caso un cittadino olandese invocava la parità di trattamento tra uomo e donna ai sensi dell'art. 141 CE in materia di pensioni erogate da regimi convenzionali privati.<sup>12</sup> Il ricorrente richiedeva che, dopo la morte della moglie, la pensione vedovile gli fosse pagata nella stessa misura in cui era prevista la pensione per la vedova in caso di decesso del marito. La Corte ha accettato che la parità di trattamento tra uomo e donna si applicasse anche alla pensione in questione. Tuttavia, la Corte non lasciò decorrere gli effetti della propria pronuncia dal momento in cui si era verificato l'evento in base al quale era sorto il diritto alla pensione (cioè la morte della moglie, avvenuta nel 1988). Invece, la Corte ne limitò gli effetti nel tempo a partire dalla sua precedente sentenza del 17 maggio 1990 nel caso Barber. Con questa sentenza, infatti, per la prima volta la Corte aveva stabilito che la parità di trattamento tra uomo e donna ai sensi dell'art. 141 CE si applicasse anche in materia di pensioni erogate da regimi convenzionali privati, questione che fino ad allora era rimasta controversa.

Quindi, per ricapitolare: le sentenze della Corte di giustizia hanno efficacia *ex tunc*, in quanto si limitano ad interpretare delle disposizioni di diritto comunitario già vigenti. Tuttavia, ad alcune condizioni (rischio di gravi ripercussioni economiche e incertezza giuridica) la Corte può decidere di limitare gli effetti nel tempo delle proprie pronunce di sostanziale censura di un tributo nazionale, prendendo come *dies ad quem* o il giorno della sentenza stessa o il giorno di una precedente sentenza che abbia chiarito il punto di diritto controverso. Quindi, in tale circostanza gli effetti della sentenza non possono essere invocati per tributi pagati prima della sentenza stessa o prima di altra sentenza che abbia chiarito il punto di diritto controverso.

A questa regola la Corte ha tuttavia posto un correttivo, precisando che sono esclusi dalla limitazione degli effetti nel tempo coloro che abbiano presentato ricorso prima dell'emanazione della sentenza della Corte di giustizia.<sup>13</sup> Ne risulta che questi soggetti possono comunque domandare la restituzione dei tributi anticomunitari pagati. Quest'eccezione si fonda soprattutto sulla considerazione che chi ha presentato ricorso lo ha fatto a spese proprie e assumendosi i rischi insiti in ogni causa giudiziaria.

E' proprio questa regola che potrebbe creare qualche grattacapo alla Corte nel futuro. Infatti, possono sussistere casi in cui, ancora prima della sentenza di sostanziale censura della Corte di giustizia, una moltitudine di individui abbia già presentato ricorso per ripetere i tributi pagati, sperando in una loro condanna da parte della Corte di giustizia. Un'eventualità del genere potrebbe presentarsi nel menzionato caso Banca Popolare di Cremona, qualora

---

<sup>12</sup> Sentenza del 6 ottobre 1993, Ten Oever / Stichting Bedrijfspensioenfonds voor het Glazenwassers- en Schoonmaakbedrijf, C-109/91, Racc. p. I-4879.

<sup>13</sup> Sentenza della Corte del 9 marzo 2000, EKW e Wein & Co., C-437/97, Racc. p. I-1157, punto 60.

la Corte di giustizia decidesse di interpretare la Sesta direttiva IVA nel senso che si oppone ad una tassa come l'IRAP. Infatti, sembra che molti contribuenti italiani che hanno pagato l'IRAP ne abbiano già chiesto la restituzione. Perciò, in un tal caso, ammesso che la Corte propenda per l'illegittimità dell'IRAP, limitare gli effetti nel tempo della pronuncia della Corte nel modo tradizionale non sarebbe che di parziale giovamento per le casse pubbliche italiane, poiché si dovrebbe comunque applicare la sentenza *ex tunc* a coloro che hanno presentato ricorso prima della sentenza stessa. E' proprio per questo motivo che l'Avvocato Generale Jacobs nelle sue conclusioni nel caso Banca Popolare di Cremona si è domandato se la Corte, innovando la propria giurisprudenza, non debba in tali circostanze limitare gli effetti nel tempo della propria pronuncia anche per i singoli che hanno già chiesto la restituzione dell'IRAP.

La soluzione dell'Avvocato Generale Jacobs si ispira, da un punto di vista comparatistico, a quella adottata normalmente dalla Corte costituzionale tedesca in materia fiscale. Quest'ultima, come del resto la Corte costituzionale italiana, ha il potere di adottare una serie di decisioni diverse dalla condanna *ex nunc*. In primo luogo, le corti costituzionali sia tedesca sia italiana possono prevedere una condanna solo per il futuro, e ciò anche per coloro che hanno già introdotto ricorso. In secondo luogo, esse possono limitarsi ad indicare che una certa norma è incostituzionale, senza però emanare una sentenza che abbia gli effetti di una vera e propria pronuncia di incostituzionalità (così dette sentenze monitorie). Ne deriva che in questi casi il parlamento è tenuto ad intervenire per modificare la situazione giuridica, entro un termine fissato di solito dai giudici costituzionali stessi.

Un'altra soluzione possibile, alternativa a quella presa in considerazione dall'Avvocato Generale Jacobs, è stata ventilata dall'Avvocato Generale Tizzano nel caso Meilicke, che presenta alcune similarità con il caso Banca Popolare di Cremona. Nelle sue conclusioni del 10 novembre 2005, l'Avvocato Generale Tizzano ha sottolineato l'alto numero di ricorsi già presentati per ottenere il rimborso dell'imposta nazionale contestata. Egli ha quindi proposto di limitare gli effetti nel tempo di un'eventuale **censura sostanziale** della Corte anche per i singoli che hanno presentato ricorso prima della sentenza della Corte di giustizia, ma dopo il giorno in cui è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea la comunicazione del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia riguardante la contestazione dell'imposta in questione. Rammento che, quando un giudice nazionale, secondo la procedura pregiudiziale ex art. 234 CE, rinvia alla Corte di giustizia la questione sulla compatibilità di una norma nazionale con il diritto comunitario, la notizia di tale rinvio è pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea. Ebbene, l'Avvocato Generale Tizzano propone di prendere questa pubblicazione come momento di riferimento, considerando che chi ha presentato ricorso successivamente non può avvalersi della sentenza della Corte di giustizia.

Questa soluzione proposta dall'Avvocato Generale Tizzano è degna di nota non solo per la sua creatività e innovatività, ma anche perché permette di sviluppare il dibattito sul tema. Per ciò che mi riguarda, non sono contraria al fatto che la Corte, di fronte a circostanze particolari, limiti gli effetti nel tempo delle sue pronunce, anche innovando la sua giurisprudenza in proposito. Ma ciò dovrebbe avvenire *cum grano salis*. Inoltre, cambiare la giurisprudenza al

fine di concedere con amplissima generosità ai governi nazionali la limitazione degli effetti nel tempo delle pronunce di sostanziale censura di norme fiscali nazionali non mi sembra del tutto convincente. Infatti, è certamente vero che la certezza giuridica è uno dei principi generali di diritto che la Corte è chiamata ad applicare. Allo stesso tempo, uno degli scopi primari della Corte di giustizia è il rispetto dei diritti soggettivi: in linea di principio, i singoli che hanno pagato tributi illegali devono essere in misura di recuperarli. Tale circostanza si giustifica inoltre per motivi oggettivi di efficace attuazione del diritto comunitario, che è elemento fondamentale dell'integrazione comunitaria. Infatti, visti i mezzi limitati a disposizione della Commissione europea al fine di perseguire le violazioni del diritto comunitario commesse dagli Stati membri, i singoli sono uno strumento fondamentale al fine di indurre il rispetto del diritto comunitario: il contenzioso così procurato dà ai giudici (cioè Corte di giustizia e giudici nazionali) l'opportunità di sanzionare le norme e le prassi nazionali contrarie al diritto comunitario. L'efficacia retroattiva delle sentenze della Corte di Giustizia risponde invero all'esigenza di non pregiudicare l'effetto utile del diritto comunitario.<sup>14</sup> Infine, se la Corte largheggiasse nel limitare gli effetti nel tempo delle sue pronunce, i governi nazionali sarebbero quasi "invogliati" ad emanare disposizioni tributarie di dubbia compatibilità con il diritto comunitario. Invero, questi ultimi non avrebbero niente da perdere qualora le imposte e le tasse anti-comunitarie già pagate fino alla pronuncia della Corte di giustizia non fossero ripetibili da parte dei contribuenti.

## 4 Conclusione

Giungo così alla fine del mio intervento. Come si è visto, la Corte gioca un ruolo sempre più importante anche in materia fiscale ed è anche per questo motivo esposta alle critiche dei governi nazionali. La Corte si trova di fronte a problemi giuridici nuovi e delicati, che le impongono, *inter alia*, di ripensare il modo nel quale contemperare, da una parte, la tutela dei diritti individuali derivanti dal diritto comunitario e, dall'altra parte, la certezza giuridica e le esigenze di bilancio degli Stati membri. Si tratta ovviamente di una questione non facile. Tuttavia, sono convinta che la Corte saprà trovare soluzioni eque e ragionevoli.

Vi ringrazio per la Vostra attenzione.

---

<sup>14</sup> Cf. sentenza del 13 febbraio 1992, Roquette Frères / Direction générale des impôts, C-210/90, Racc. p. I-731.