

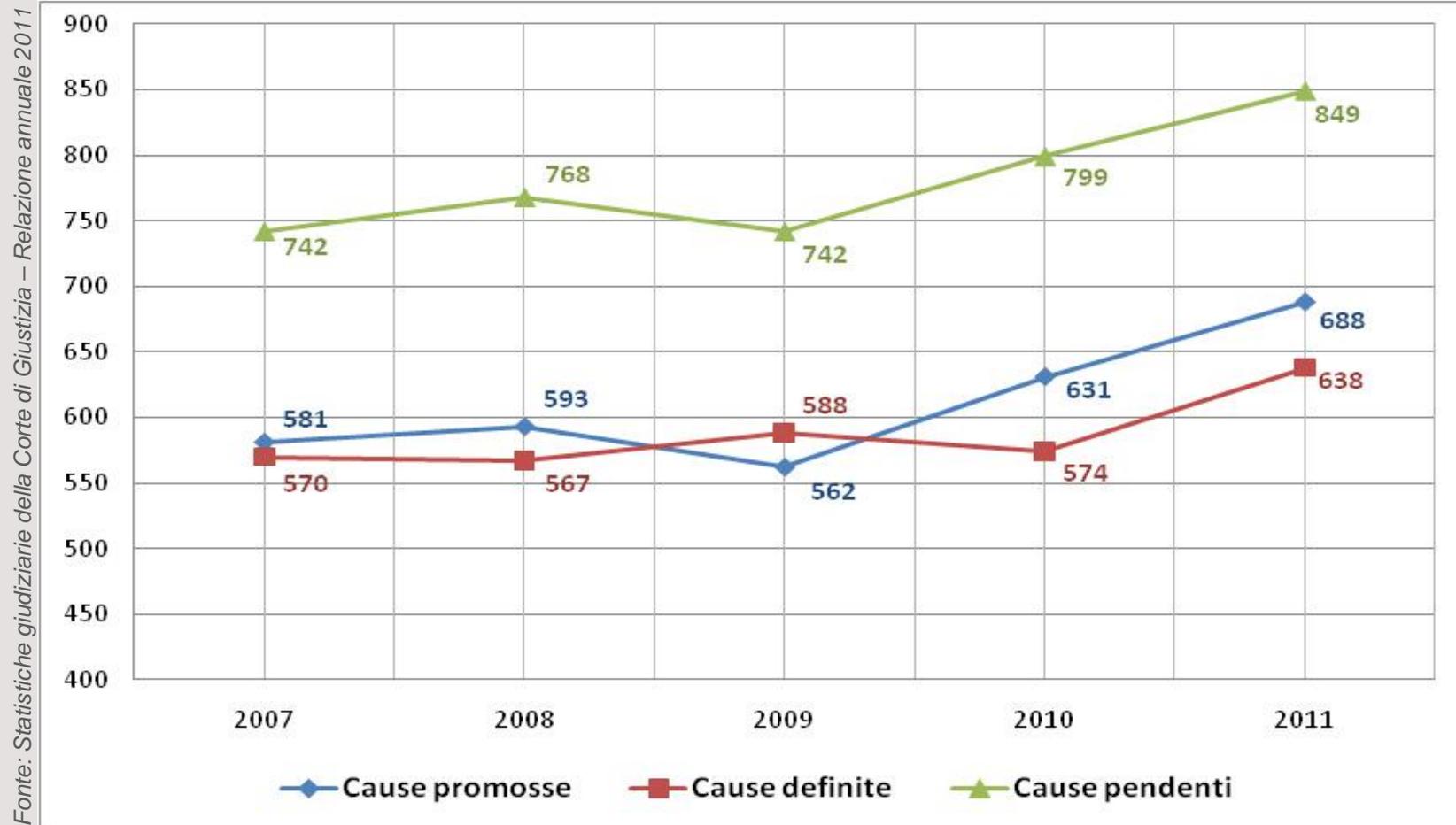
C/M/S/ Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni

GLI EFFETTI DELLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA TRIBUTARIA

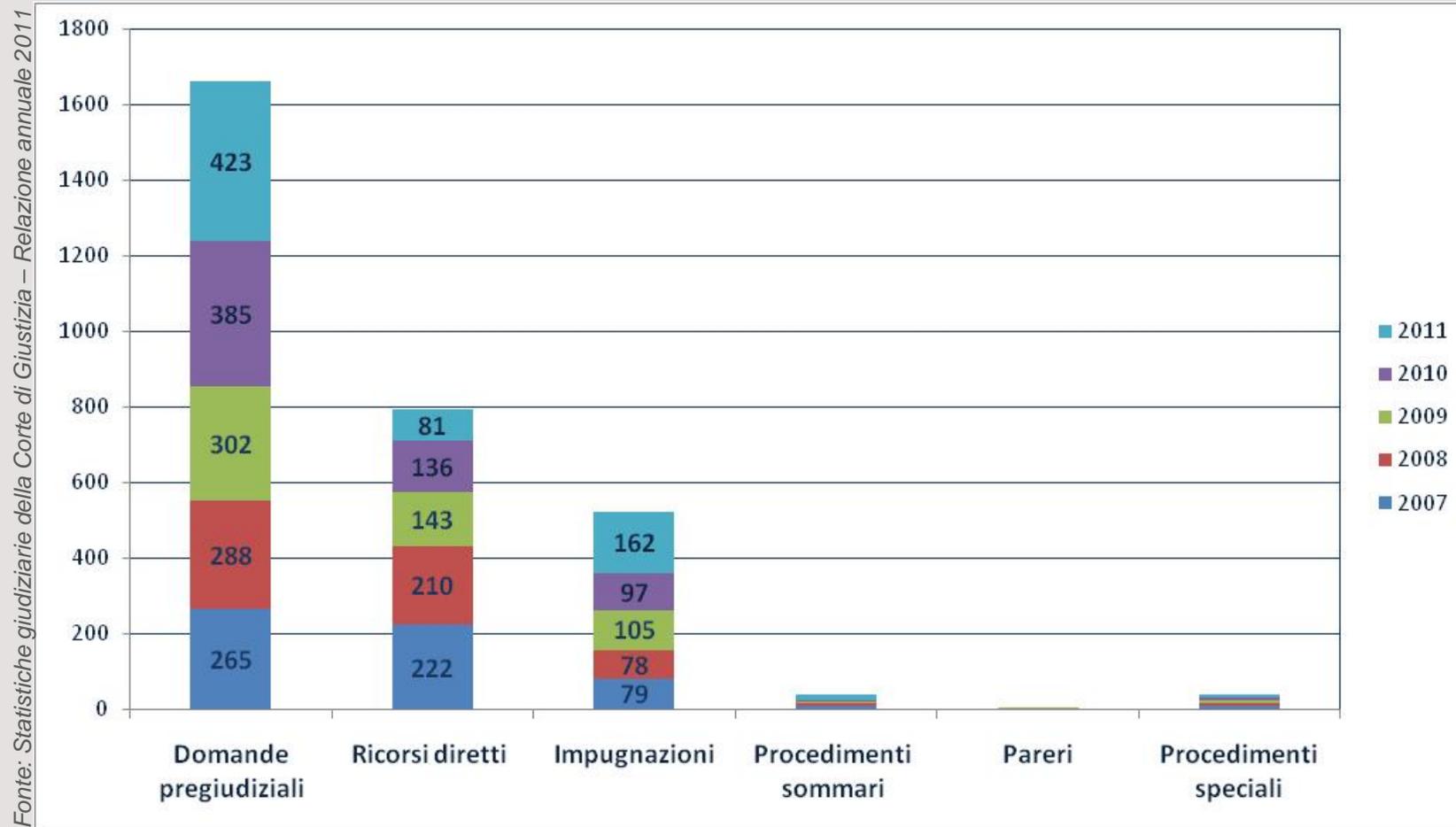
**Il principio di effettività nella prassi e nella
giurisprudenza italiana**

Avv. Carlo Romano

Le cause promosse, definite e pendenti dinanzi la CGE



Cause promosse – natura dei procedimenti



Nel 2011 n. 85 su fiscalità - circa n. 80 su libertà fondamentali – n. 19 aiuti di stato - n. 19 unione doganale 3

Ricorsi per inadempimento di uno Stato Membro tra 2007-2011



Per l'Italia da n. 23 nel 2007 a n. 7 ricorsi nel 2011

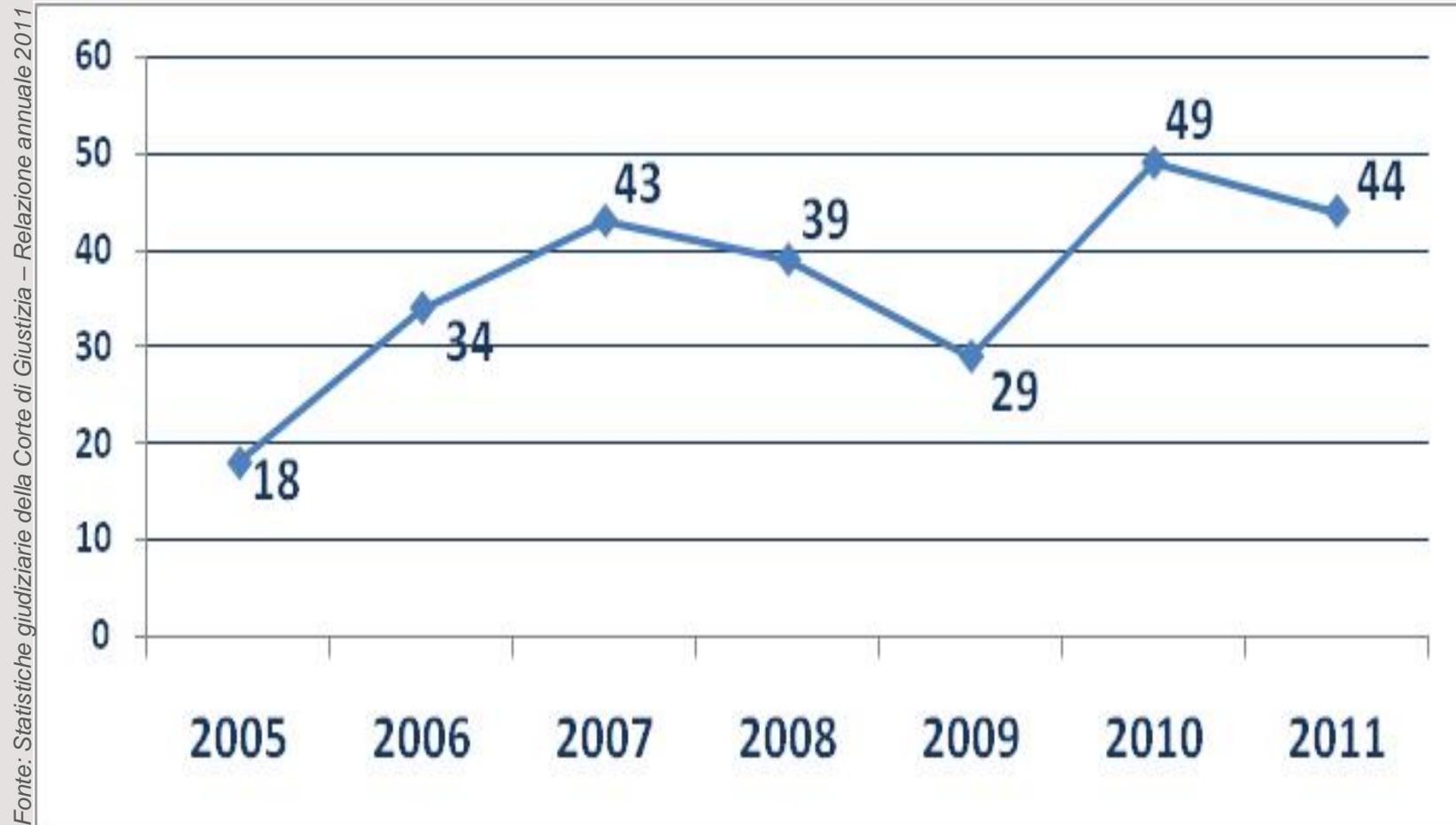
In totale da n. 212 nel 2007 a n. 73 ricorsi nel 2011

Ricorsi **ACCOLTI** per inadempimento di uno Stato Membro tra 2007-2011

Fonte: Statistiche giudiziarie della Corte di Giustizia – Relazione annuale 2011



Domande pregiudiziali per l'Italia



Domande pregiudiziali per l'Italia

Fonte: Statistiche giudiziarie della Corte di Giustizia – Relazione annuale 2011



Il principio dell'effettività

L'attitudine dell'ordinamento processuale a consentire la soddisfazione piena, puntuale ed integrale (oltre che tempestiva), dell'interesse protetto dalla norma sostanziale

- effetti processuali
- effetti sostanziali
- effetti temporali

Il principio dell'effettività secondo la CGE

Per la Corte di Giustizia l'effettività della tutela giurisdizionale si traduce:

- a) nella concreta protezione delle posizioni giuridiche, anche ove essa non venga contemplata dagli ordinamenti nazionali;
- b) nell'esclusione di prove eccessivamente gravose ed onerose per le parti;
- c) nell'inderogabile dovere di motivare gli atti e di darne comunicazione alle parti;
- d) nell'esigenza di assicurare esecuzione effettiva e non simbolica ai provvedimenti;
- e) nel diritto all'impugnazione degli atti.

Il principio dell'effettività secondo la CGE

È nell'autonomia dei singoli SM decidere le modalità procedurali attraverso cui garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, a condizione che esse:

- non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (**principio di equivalenza**)
- non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'UE (**principio di effettività**).

Il principio dell'effettività

La sentenza su rinvio pregiudiziale

La sentenza su ricorso per inadempimento

Effetti processuali del rinvio pregiudiziale (1)

Art. 39 D. Lgs. 546/92

«Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone»

Art. 295 c.p.c.

"il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa".

Effetti processuali del rinvio pregiudiziale (2)

Corte Costituzionale 26.2.98 n. 31

in un primo momento, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità dell'art. 39 del DLgs. 546/92 «*nella parte in cui non prevede la sospensione del processo tributario ove altro giudice debba procedere alla definizione di una controversia dalla quale dipende la decisione del ricorso*».

Corte di Cassazione a Sezioni Unite 4.6.2008 n. 14814

(confermata, da ultimo, da Cass. 8.2.2012 n. 1867) ha sancito espressamente che l'art. 295 c.p.c. opera anche in materia fiscale.

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (1)

Quanto espresso dalla Corte di Giustizia UE 17.7.2008 causa C-132/06 è stato recepito nell'ordinamento italiano con vari interventi della Corte di Cassazione determinando, in definitiva, l'illegittimità del condono di cui alla L. 289/2002 e la conseguente disapplicazione della norma di riferimento.

Principalmente, le pronunce Cass. 18.9.2009 n. 20068 e Cass. 18.9.2009 n. 20069 hanno affermato che i condoni e le sanatorie di cui alla L. 413/91, al pari di quelli introdotti dalla L. 289/2002, sono illegittimi, in quanto contrastano con la normativa comunitaria in materia di IVA.

Cass. 27.9.2010 n. 34871 ha sostenuto che l'illegittimità del condono IVA comporta, di riflesso, il venir meno della copertura penale affermata dalla L. 289/2002.

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (2)

Ma è possibile sostenere che:

- nonostante la definizione, l'ufficio può accertare il contribuente per i periodi d'imposta condonati, fermo restando il rispetto dei termini di decadenza ?
- il contribuente può chiedere a rimborso le somme versate per effetto dell'adesione ai condoni ?
- non sono irrogabili le sanzioni per tardivo od omesso versamento delle rate da condono ?
- dovrebbero essere respinti i ricorsi scaturenti dall'impugnazione dei dinieghi di condono ?

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (3)

Ma è possibile sostenere che:

- **nonostante la definizione, l'ufficio può accertare il contribuente per i periodi d'imposta condonati, fermo restando il rispetto dei termini di decadenza ?**

Cass. 4.5.2010 n. 10675

In base a quanto affermato dalla Cassazione, l'accertamento emanato ai fini IVA è legittimo anche se il contribuente ha definito la sua posizione ai sensi dell'art. 9 della L. 289/2002.

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (4)

Ma è possibile sostenere che:

- **il contribuente può chiedere a rimborso le somme versate per effetto dell'adesione ai condoni ?**

Tesi della prescrizione decennale

Parte della dottrina ha sostenuto l'applicabilità del termine di prescrizione decennale. Le somme versate dal contribuente per accedere alla sanatoria non sono, infatti, qualificabili come "tributi", bensì come corrispettivo dell'immunità concessa dal legislatore e vanno, pertanto, classificate come "indebito".

Tesi della decadenza biennale

In base ad una diversa interpretazione, invece, il termine per chiedere il rimborso degli importi versati in base al disposto della L. 289/2002 dovrebbe essere quello biennale stabilito dall'art. 21 del DLgs. 546/92.

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (5)

Ma è possibile sostenere che:

- **non sono irrogabili le sanzioni per tardivo od omesso versamento delle rate da condono ?**

non sono irrogabili le sanzioni amministrative in caso di omesso/tardivo versamento delle rate da condono; è nulla la cartella di pagamento emessa al fine di riscuotere le somme derivanti dalle dichiarazioni da condono non versate (per quest'ultima ipotesi, C.T. Reg. Torino 16.11.2010 n. 78)

Gli effetti della sentenza CGE sul condono IVA nella giurisprudenza italiana (6)

Ma è possibile sostenere che:

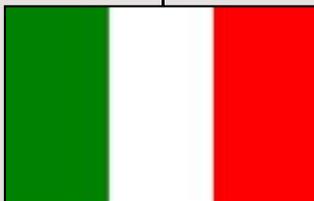
- **dovrebbero essere respinti i ricorsi scaturenti dall'impugnazione dei dinieghi di condono ?**

Nelle controversie pendenti originate dall'impugnazione del diniego di condono, pare potersi sostenere che il contribuente non possa più invocare la normativa premiale.

Da ultimo, tale principio è stato affermato da Cass. 27.9.2011 n. 19681, in una causa relativa ad un diniego di condono sulla definizione degli omessi versamenti ex art. 9-bis della L. 289/2002

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (1)

Corte di Giustizia 19.11.2009



Dividendi

1. La libertà di circolazione dei capitali di cui all'art. 56 CE osta ad una normativa nazionale che, in materia di tassazione dei flussi di dividendi, prevede un trattamento differenziato delle società beneficiarie residenti e non residenti, applicando alle prime un regime di esenzione ed alle seconde il prelievo di una ritenuta alla fonte.
2. Tale disparità di trattamento non risulta giustificata né alla luce di una valutazione complessiva del sistema, né da esigenze di lotta alla frode fiscale, né viene neutralizzata dalle previsioni contenute nelle convenzioni internazionali.
3. La stessa normativa non contrasta invece con l'art. 40 SEE, per la mancanza, nei rapporti tra Italia e Stati SEE, di un contesto di cooperazione paragonabile a quello istituito con la Direttiva 77/799

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (2)

Evoluzione della giurisprudenza della CGUE in materia di tassazione dei dividendi intersocietari nella prospettiva dello Stato della fonte:

- Sentenza 1 gennaio 2005, Caso E-1/04, Focus Bank
- Sentenza 12 dicembre 2006, Caso C-374/04, Test Claimants in the Class IV of the ACT GLO
- Sentenza 14 dicembre 2006, Caso C-179/05, Denkavit International
- Sentenza 8 novembre 2007, Caso C- 379/05, Amurta
- Sentenza 11 giugno 2009, Caso C-521/07, Comm vs NL
- Sentenza 18 giugno 2009, Caso C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha OY
- **Sentenza 19 novembre 2009, Caso C-540/07, Commissione vs Italia**
- Sentenza 3 giugno 2010, Caso C-487-08, Commissione vs Spagna
- Sentenza 20 ottobre 2011, Caso C-284/09, Commissione vs Germania

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (3)

Il ragionamento della Corte di Giustizia

1. Per le partecipazioni non rientranti nell'ambito applicativo della Direttiva spetta agli SM determinare se, ed in quale misura, eliminare la doppia imposizione economica sui dividendi. Tuttavia tale fatto non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal TCE – ora TFUE.
2. Nel caso di specie è pacifico che ci sia un disparità di trattamento tra dividendi interni e dividendi intra-UE o intra-SEE. Tale disparità di trattamento è discriminatoria quando le due situazioni sono comparabili.
3. Verifica comparabilità della situazione: la posizione del socio residente e quella del socio non residente non sono necessariamente comparabili, ma divengono tali quando lo SM di residenza della società distributrice decide di assoggettare a tassazione non solo i dividendi distribuiti a società residenti, ma anche quelli distribuiti a società non residenti.
4. **È l'esercizio della potestà impositiva da parte dello Stato della fonte a generare il rischio di doppia imposizione economica.**

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (4)

Il ragionamento della Corte di Giustizia

RESTRIZIONE ALLA LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI

Analisi delle cause di giustificazione:

1. Necessità di assicurare una equilibrata ripartizione della potestà impositiva: solo l'applicazione della WHT permetterebbe all'Italia di tassare utili prodotti da un non residente sul proprio territorio. **Tale giustificazione non può essere accettata, in quanto, tale potestà impositiva è esercitata solo nei confronti dei non residenti.**
2. Coerenza: la non tassazione in capo alle società beneficiarie residenti è controbilanciata dalla tassazione in capo agli azionisti p.f. ultime beneficiarie. Non comparabilità tassazione azionisti ultimi beneficiari p.f. residenti e azionisti societari non residenti
3. Frode fiscale: «58 Una giustificazione basata sulla lotta alla frode fiscale è quindi ammissibile solamente qualora essa abbia ad oggetto costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la legge fiscale, il che esclude qualsiasi presunzione generale di frode.»

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (5)

La situazione nella prassi italiana

Le illegittime limitazioni poste alla sentenza della CGE dall'AdE

Circolare 32/E

1. qualora in base alla certificazione dello Stato di residenza risulti che in concreto essa ha scontato un'imposta sulle società di entità tale da consentire la deduzione integrale della ritenuta scontata in Italia, o che nello Stato di residenza, o in base ad una convenzione bilaterale, sussiste comunque un credito d'imposta pieno, l'istanza di rimborso non potrà essere accolta perché sarebbe escluso il rischio di una imposizione a catena;
2. si potrà procedere al rimborso...solo per le partecipazioni transfrontaliere non qualificate ai sensi della Direttiva 90/435/CE (cd. Madre/figlia), con applicazione, in caso contrario, del regime ordinario e della ritenuta ridotta
3. condizioni oggettive di ordine temporale, ragion per cui vanno prese in considerazione solo le istanze, tempestive, relative a ritenute su dividendi soggetti al nuovo regime tributario in vigore dal 1° gennaio 2004

C- 540/07: un caso di violazione del principio di effettività (6)

La situazione nella giurisprudenza italiana

- CTP Pescara 17 marzo 2010, n. 863;
- **CTR L'Aquila 29 aprile 2010 n. 114/10/10, n. 115/10/10, n. 116/10/10 ;**
- Cassazione 20 ottobre 2010, n. 21692
- **CTP Pescara 30 dicembre 2011, n. 447;**
- CTR L'Aquila 6 agosto 2012 n. 922
- CTR L'Aquila 11 settembre 2012 n. 922
- Circolare 32/E dell'8 luglio 2011

Il principio dell'effettività: una soluzione discutibile ma originale ?

Art. 166, 2-quater, del TUIR

«I soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ... possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371/10, National Grid Indus BV.»

Il principio di effettività secondo i grandi giuristi

«Il diritto è quello che ha la forza di divenire e di imporsi come diritto positivo» Santi Romano

«la vivida stella che irradia la sua luce sull'intero sistema» Chiovenda