

**CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
CHRISTINE STIX-HACKL**

presentate il 14 marzo 2006 ¹(1)

Causa C-475/03

**Banca Popolare di Cremona
contro
Agenzia Entrate Ufficio Cremona**

(domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dalla Commissione Tributaria di Cremona)

«IVA – Tassazione interna – Imposta regionale sulla produzione»

Introduzione

Il procedimento

1. Nel presente procedimento, la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona domanda se l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva IVA (2) osti all'applicazione di un'imposta come l'imposta regionale italiana sulle attività produttive, più generalmente nota con il suo acronimo «IRAP». Nella causa principale, la Banca Popolare di Cremona (in prosieguo: la «Banca Popolare») chiede il rimborso di una serie di importi da essa versati a titolo di IRAP nel 1998 e 1999.

2. Dopo la presentazione di osservazioni scritte e orali da parte della Banca Popolare, del governo italiano e della Commissione, il 17 marzo 2005 l'avvocato generale Jacobs ha presentato le sue conclusioni (3), concludendo che un'imposta nazionale la quale

- è riscossa su tutte le persone fisiche e giuridiche che esercitano abitualmente un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi,
- colpisce la differenza tra i ricavi e i costi dell'attività imponibile,
- è applicata in ordine a ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione corrispondente ad una cessione o ad una serie di cessioni di beni o servizi effettuate da un soggetto passivo, e
- impone, in ciascuna di tali fasi, un onere che è globalmente proporzionale al prezzo al quale i beni o servizi sono ceduti,

dev'essere qualificata come un'imposta sulla cifra d'affari vietata dall'art. 33, n. 1, della sesta direttiva.

3. Tuttavia, siccome la necessità di rimborsare ingenti somme corrispondenti all'imposta riscossa in contrasto con il diritto comunitario potrebbe seriamente compromettere il finanziamento regionale in Italia, e atteso che la Commissione sembrava aver contribuito, con il suo comportamento, al convincimento del governo italiano che l'IRAP fosse compatibile con il diritto comunitario, l'avvocato generale Jacobs aveva altresì raccomandato che la Corte stabilisse una limitazione temporale agli effetti della sua sentenza.

4. Inoltre, in previsione delle varie tattiche che potrebbero essere adottate nelle more della pronuncia della sentenza, aveva preso in considerazione la possibilità di un nuovo approccio con riferimento a tale limitazione. Aveva sottolineato come alcuni giudici nazionali potessero dichiarare una misura illegittima, fissando nel contempo, per concedere tempo sufficiente all'emanazione di una nuova normativa, una data futura prima della quale i singoli non potessero far valere l'illegittimità in alcun ricorso contro lo Stato. Tuttavia, per il caso in cui una tale impostazione dovesse essere seguita nel caso di specie, riteneva auspicabile che dinanzi alla Corte si dibatesse ulteriormente la questione. Sette Stati membri hanno conseguentemente chiesto la riapertura della trattazione orale a tale scopo.

5. Il 21 ottobre 2005, la Grande Sezione ha disposto la riapertura della fase orale del procedimento, fissato una nuova udienza al 14 dicembre 2005, e chiesto alle parti nel procedimento principale, agli Stati membri, al Consiglio e alla Commissione di prendere posizione sulle seguenti questioni (4):

- (a) Quali siano i criteri che consentono di qualificare un'imposta come imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva, tenuto conto dell'obiettivo di tale disposizione e del funzionamento del mercato.
- (b) In quale misura le operazioni bancarie possano essere assoggettate ad un'imposta di questo tipo.
- (c) Alla luce delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, in quali circostanze e in che maniera possano essere limitati nel tempo gli effetti delle sentenze pronunciate dalla Corte in via pregiudiziale.

6. La Banca Popolare, 13 Stati membri e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte, sebbene solo alcuni degli Stati membri abbiano affrontato la prima o la seconda questione; la Banca Popolare, 12 Stati membri e la Commissione hanno svolto osservazioni orali nel corso della seconda udienza, durante la quale, ancora una volta, la maggior parte degli Stati membri si è concentrata esclusivamente sull'aspetto della limitazione temporale.

Le caratteristiche dell'IRAP

7. Come l'avvocato generale Jacobs ha sottolineato nelle sue conclusioni, solo i giudici italiani sono competenti a determinare le precise caratteristiche dell'IRAP. Il ruolo di questa Corte è quello di interpretare il diritto comunitario in modo che il giudice remittente possa applicarlo utilmente all'imposta in esame (5). Così facendo, questa Corte deve pertanto dare per assodata la natura di tale imposta come descritta nell'ordinanza di rinvio.

8. L'imposta è così descritta:

- «1) Come si ricava dalla definizione dell'art. 2 [(6)], l'Irap si applica, in modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione o di scambio aventi ad oggetto beni e servizi poste in essere nell'esercizio in modo abituale di una attività volta a tale fine, vale a dire nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.

Vi è, per ciò, una precisa corrispondenza tra il “presupposto dell'imposta” IRAP disegnato dal citato articolo 2 e l'area delle “operazioni imponibili” tracciata dall'art. 1 del decreto istitutivo dell'IVA e che costituisce il presupposto di quest'ultima imposta.

- 2) Ai sensi dell'art. 4, primo comma, l'IRAP colpisce il valore netto derivante dall'attività produttiva, ossia il valore netto “aggiunto” al prodotto dal produttore.

L'IRAP è dunque una imposta sul “valore aggiunto” prodotto e giustamente si parla di “vap” [(Z)] per designare la base di commisurazione della nuova imposta.

Anche l'oggetto imponibile dell'IRAP coincide, per ciò, in tutto e per tutto, con quello dell'IVA. Nell'IVA la quantificazione e tassazione della frazione o segmento di valore aggiunto (vap) prodottasi presso il singolo produttore avvengono col meccanismo della detrazione imposta da imposta (l'imposta a valle, pagata sugli acquisti, si deduce dall'imposta a monte, incassata sulle vendite). Nell'IRAP la frazione è calcolata e tassata deducendo a un di presso dal ricavato delle “vendite” il costo di acquisto del “venduto”.

Nella tassazione “frazionata” IVA e IRAP si assomigliano come due gocce d'acqua. Non inganni la diversità degli espedienti tecnici usati per la misurazione dell'imponibile e dell'imposta. Nell'IVA, per stabilire quanto il singolo operatore debba pagare si ricorre all'espediente di dedurre dall'IVA sul venduto l'IVA sul costo del venduto; la differenza, se positiva per il fisco, è l'IVA dovuta, da cui si può risalire alla determinazione quantitativa del valore aggiunto tassato presso l'operatore.

Nell'IRAP il procedimento è rovesciato.

Non si parte dall'imposta dovuta per risalire al valore aggiunto tassato, bensì, si parte dal valore aggiunto e da questo si risale all'imposta. Questa diversità non incide sulla sostanza delle cose, che è questa: entrambe le imposte tassano, in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione, la frazione di valore aggiunto che si è formata presso il singolo produttore che ha preso parte al processo produttivo e/o distributivo. Nell'un caso (IVA) detraendo imposta da imposta, nell'altro (IRAP) sottraendo base da base, costi da corrispettivi.

- 3) L'IRAP è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione, poiché ogni operatore che si inserisce in una fase del ciclo, producendo valore aggiunto tassabile, viene elevato, dalla legge, a soggetto passivo d'imposta. Se, in ipotesi, le fasi del ciclo sono tre, facenti capo a Tizio, Caio, Sempronio, tutti e tre sono distintamente, autonomamente, soggetti passivi di Irap, ciascuno con una tassazione su 100. Lo stesso accade nell'IVA.
- 4) Infine è da osservare che la somma delle IRAP riscosse nelle varie fasi del ciclo, dalla produzione alla immissione al consumo, è pari all'aliquota IRAP applicata al prezzo di vendita di beni e servizi praticato in sede di immissione al consumo. Nonostante il frazionamento, quindi, l'IRAP finisce per agire come una imposta generale e proporzionale sul prezzo di cessione al consumo di beni e servizi».

9. L'avvocato generale Jacobs ha fondato la sua analisi su tale descrizione, nonché sulla sentenza della Corte Costituzionale italiana 10 maggio 2001 nella causa 256/2001, con la quale diverse questioni di illegittimità dell'IRAP per incompatibilità con la Costituzione italiana sono state respinte.

10. In particolare, come rileva l'avvocato generale, la Corte Costituzionale ha dichiarato che l'IRAP «non colpisce il reddito personale del contribuente bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate» e che «l'onere economico dell'imposta potrà

essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative» (8).

11. Quanto al fatto che qualche aspetto della descrizione dell'IRAP fornita dal giudice nazionale può differire dalla descrizione contenuta nelle osservazioni presentate alla Corte – e in effetti la Banca Popolare, il governo italiano e la Commissione hanno tutti fornito una propria descrizione – la Corte deve, in linea di principio, attenersi alla narrativa dell'ordinanza di rinvio. Tuttavia, l'esistenza e la natura di queste eventuali differenze può suggerire che, sotto taluni aspetti, sarebbe utile che la Corte valutasse come la soluzione che essa darà potrà trovare applicazione in circostanze per ipotesi leggermente diverse. In ogni caso, ove la valutazione svolta dal giudice del rinvio con riferimento alle caratteristiche dell'IRAP sia contestata nella causa principale, la sua sentenza sarà presumibilmente oggetto di appello per tale motivo all'interno dell'ordinamento giudiziario nazionale.

Valutazione

12. La valutazione della causa cui procederò in questa sede si articolerà pertanto in due parti: in una prima parte mi occuperò della compatibilità di un'imposta come l'IRAP mentre, nella seconda parte, sarà affrontata la possibilità di una limitazione degli effetti della sentenza nel tempo.

13. All'interno di ciascuna di queste parti, esporrò anzitutto una serie di considerazioni generali, ivi inclusa una panoramica della giurisprudenza della Corte, dopodiché cercherò di applicare tali considerazioni alle circostanze del presente rinvio pregiudiziale.

I – La compatibilità di un'imposta come l'IRAP con la sesta direttiva

A – Considerazioni generali

1. Imposte vietate dall'art. 33, n. 1, della sesta direttiva

14. Vi è un corpus giurisprudenziale ben consolidato in merito alle circostanze in cui un'imposta nazionale si scontra con il divieto, sancito dall'art. 33, n. 1, della sesta direttiva, di imposte diverse da quelle «che non abbia[no] il carattere di imposta sulla cifra d'affari» (9). In particolare, si rinviene nella giurisprudenza una serie di criteri specifici che il giudice nazionale aveva manifestamente in mente allorché ha redatto la sua ordinanza di rinvio, sullo sfondo dei quali l'avvocato generale Jacobs ha valutato l'IRAP come descritta in tale ordinanza (10).

15. Il fatto che, nel riaprire la fase orale del procedimento, la Corte abbia chiesto alle parti, agli Stati membri e alle istituzioni di esporre le loro osservazioni in merito ai criteri per qualificare un'imposta come imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, alla luce dello scopo di tale disposizione e del funzionamento del mercato, potrebbe suggerire che essa non esclude la possibilità di rivedere, precisare o sviluppare tali criteri. Li esaminerò pertanto con una certa cura.

2. Sintesi della giurisprudenza allo stato attuale

16. La giurisprudenza sinora invalsa in questa materia ricomprende in particolare (11) le sentenze *Rousseau Wilmot* (12), *Bergandi* (13), *Wisselink* (14), *Giant* (15), *Dansk Denkavit* (16), *Bozzi* (17), *Beaulande* (18), *Careda* (19), *UCAL* (20), *Solisnor* (21), *SPAR* (22), *Pelzl* (23), *EKW* (24), *Tulliasiamies* (25) e *GIL Insurance* (26). Si rilevi come, tra queste, soltanto le sentenze *Bergandi*, *Wisselink* e *Dansk Denkavit* siano state definite dalla Corte in seduta plenaria, mentre le altre sono state decise dalle sezioni.

17. In questa giurisprudenza, che si estende su un arco di circa vent'anni, possono ravvisarsi una serie di costanti ed alcune linee evolutive.

18. In primo luogo, la Corte ha esaminato le finalità della normativa IVA e la ratio del divieto di altri tipi di imposta sulla cifra d'affari. In secondo luogo, ha definito una serie di caratteristiche dell'IVA, in presenza delle quali un'altra imposta nazionale va ricondotta alla sfera del divieto. Infine, esaminando le diverse imposte nazionali di volta in volta in questione, ha identificato varie caratteristiche specifiche che sono o non sono ammissibili sotto tale profilo, nonché un'altra serie di caratteristiche che ha considerato invece come irrilevanti.

19. Tre sono le finalità principali che la Corte ha ravvisato nell'adozione del sistema comune di IVA:

- abolire e sostituire i sistemi di imposte sulla cifra d'affari cumulative a cascata, come precedentemente applicate in molti Stati membri (27);
- instaurare un mercato comune all'interno del quale vi sia una concorrenza non alterata e che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, eliminando le differenze di oneri fiscali che possano alterare la concorrenza ed ostacolare gli scambi (28); e
- garantire parità nelle condizioni di tassazione dello stesso negozio, indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuato (29).

20. La finalità del divieto di imposte sulla cifra d'affari è, come chiarito in numerose sentenze (30), quella di evitare che il sistema comune di IVA sia pregiudicato, il che avverrebbe nel caso in cui fossero applicate imposte, dazi o oneri sulla circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello dell'IVA. Nella sentenza *Wisselink* (31), viene fatto un riferimento ancor più generale al rischio che siano compromesse le finalità sottese al sistema comune di IVA nella fase attuale del processo di armonizzazione.

21. Le caratteristiche dell'IVA vengono descritte inizialmente mediante riferimento all'art. 2 della prima direttiva e all'art. 17, n. 2, della sesta direttiva: il principio consiste nell'applicare ai beni e ai servizi, fino allo stadio del commercio al minuto compreso, un tributo generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di passaggi avvenuti nel processo di produzione e di distribuzione anteriore alla fase dell'imposizione; tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo, essendo i soggetti passivi autorizzati a detrarre dall'imposta di cui sono debitori l'imposta già riscossa a monte sui beni (32).

22. A partire, poi, dalla sentenza *Dansk Denkavit*, è stato elaborato un elenco più formale di «caratteristiche essenziali» dell'IVA, segnatamente:

- si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate precedentemente;

- gli importi pagati nelle fasi precedenti del processo sono detratti dall'imposta che il soggetto passivo deve pagare, cosicché l'imposta si applica, ad ogni passaggio, solo sul valore aggiunto in quella fase, e l'onere finale dell'imposta va in definitiva a carico del consumatore (33).

23. Le caratteristiche di un'imposta nazionale rientrante nella sfera del divieto di cui all'art. 33, n. 1, della sesta direttiva sono descritte, anzitutto, in termini generali, come quelle aventi l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune di IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA (34). Nelle sentenze in cui sono elencate le quattro caratteristiche essenziali dell'IVA (35), viene altresì specificato che tasse, dazi e oneri devono in ogni caso essere considerati imposti sulla circolazione di beni e servizi in modo analogo all'IVA ove posseggano tali caratteristiche essenziali. Non è tuttavia necessario che siano simili all'IVA sotto ogni profilo (36).

24. Inoltre, entrando nello specifico, soltanto una volta, e precisamente nella sentenza Dansk Denkavit, la Corte ha dichiarato un'imposta effettivamente incompatibile, descrivendone le caratteristiche come segue (37):

- veniva versata sia per attività soggette ad IVA sia per altre attività a carattere industriale o commerciale consistenti nell'effettuazione di prestazioni a titolo oneroso;
- era riscossa, per quanto concerneva le imprese soggette ad IVA, su una base imponibile identica a quella utilizzata per l'IVA, cioè sotto forma di una percentuale sull'importo delle vendite realizzate, previa detrazione dell'importo degli acquisti effettuati;
- a differenza dell'IVA, non veniva percepita all'importazione, ma era riscossa sul prezzo pieno di vendita delle merci importate al momento della loro prima rivendita nello Stato membro considerato;
- a differenza dell'IVA, non occorre che fosse indicata a parte nella fattura;
- era riscossa parallelamente all'IVA.

25. Nella sentenza Careda (38), la Corte ha ulteriormente specificato che, affinché un tributo sia assoggettato al divieto, esso deve poter essere trasferito al consumatore.

26. Nelle altre sentenze, invece, la Corte ha ritenuto che varie imposte nazionali fossero compatibili con la sesta direttiva in quanto le loro caratteristiche erano sufficientemente diverse da quelle dell'IVA. Nella maggior parte dei casi, la Corte ha fondato il suo accertamento sull'esistenza di un fascio di caratteristiche idonee a distinguere l'imposta in oggetto dall'IVA, mentre nella sentenza Solisnor (39) e nella sentenza EKW (40) ha ritenuto che la mancanza di applicazione generale fosse sufficiente ad escludere, di per sé, l'imposta dall'ambito di applicazione del divieto; anche una limitazione a determinate categorie di beni o di servizi è stata presa in considerazione nella maggior parte delle altre sentenze e sembra comunque essere stata una caratteristica di tutte le imposte contestate, salvo forse quelle oggetto delle sentenze Rousseau Wilmot e SPAR.

27. Altre caratteristiche che la Corte ha ritenuto differire da quelle dell'IVA, e che ha considerato rilevanti nel valutare la compatibilità di un'imposta nazionale, sono le seguenti:

- calcolo dell'imposta sulla base del fatturato annuo, di modo che sia impossibile determinare l'importo preciso trasferito sui consumatori (41);

- applicazione dell'imposta sulla base della circostanza che un bene sia semplicemente messo a disposizione del pubblico, a prescindere dall'importo o anche dall'esistenza di un onere per l'uso, oppure calcolo sulla base di un prezzo stimato piuttosto che effettivo (42); più in generale, calcolo su una base imponibile diversa da quella del valore aggiunto (43);
- assenza di disposizioni in merito alla detraibilità dell'imposta versata a monte (44);
- mancanza di una diretta o stretta proporzionalità rispetto al prezzo dell'operazione tassata (45);
- applicazione dell'imposizione soltanto in una fase nell'ambito di una catena di operazioni (46); tuttavia, nella sentenza Wisselink (47), la Corte ha chiarito che anche un'imposta riscossa una sola volta può essere contraria al diritto comunitario qualora ostacoli la piena efficacia del sistema comune dell'IVA;
- applicazione dell'imposta sulle operazioni effettuate a monte, e non a valle, dal soggetto passivo (48).

28. Infine, la Corte ha altresì identificato una serie di caratteristiche che non rilevano al fine di valutare la compatibilità di un'imposta nazionale:

- la denominazione dell'imposta in diritto nazionale, il testo letterale della norma o le ragioni per la sua adozione (49);
- il fatto che l'imposta sia applicata in maniera concorrente all'IVA (50);
- la mancanza di uno specifico obbligo di trasferire l'imposta al consumatore (51);
- la mancanza di un obbligo di menzionare l'imposta in una fattura o di rilasciare o detenere fatture (52);
- il fatto che l'imposta non sia pagata all'importazione ma al momento della prima cessione ad essa successiva (53);
- il fatto che l'imposta sia calcolata su una base imponibile diversa nel caso di soggetto passivo non soggetto all'IVA (54).

3. Commenti generali sulla giurisprudenza

29. Vi sono dunque due aspetti principali nell'impostazione seguita dalla Corte: da un lato, a livello fondamentale, lo scrupolo di tutelare i principi sottesi al sistema dell'IVA e di evitare interferenze con lo stesso; dall'altro, la volontà di definire, più formalmente e nell'interesse della certezza del diritto, i criteri alla luce dei quali un'imposta nazionale può chiaramente essere qualificata come incompatibile con il sistema dell'IVA.

30. Una panoramica della giurisprudenza rivela come, mentre il primo aspetto non è mai stato trascurato, il riferimento ai criteri specifici abbia assunto crescente importanza nelle sentenze più recenti. Gli Stati membri che hanno risposto al primo quesito posto dalla Corte (55) auspicano tutti una conferma di tale importanza; la Finlandia, in particolare, chiede che ci si attenga fermamente alle quattro «caratteristiche essenziali» nell'interesse della chiarezza, coerenza e certezza del diritto.

31. Tale posizione è comprensibile. Gli Stati membri debbono sapere quali limiti possono applicarsi alla loro libertà di azione allorché introducono nuove forme di tassazione ovvero mantengono o modificano forme esistenti. È importante in tale contesto che vi siano criteri chiari e obiettivi.

32. Tuttavia, vi è sempre il rischio che un'applicazione puramente formale di regole o criteri conduca a risultati contrastanti con lo scopo fondamentale perseguito quando tali regole o criteri sono stati adottati – nella fattispecie, quello di garantire che non sia pregiudicato il corretto funzionamento del sistema comune di IVA.

33. Mi pare dunque indispensabile, nel valutare le caratteristiche di qualunque tributo nazionale messo in discussione rispetto alle caratteristiche dell'IVA, continuare a farlo alla luce di tale scopo, al fine di prevenire qualunque interferenza con gli obiettivi fondamentali consistenti nel sostituire le imposte sulla cifra d'affari cumulative a cascata, predisporre le condizioni per una sana concorrenza nel mercato comune, eliminare le differenze nella tassazione idonee a distorcere la concorrenza o a ostacolare gli scambi, e garantire parità nelle condizioni di tassazione di una determinata operazione, a prescindere dallo Stato membro in cui essa viene effettuata.

34. In tale contesto, le caratteristiche di un'imposta nazionale possono variare quanto al loro grado di somiglianza con le caratteristiche essenziali dell'IVA. Sembra improbabile che, ove un'imposta pregiudichi il funzionamento del mercato comune in quanto possiede quelle caratteristiche in forma identica, smetterà di pregiudicare il sistema semplicemente in conseguenza di differenze minori.

35. Giustamente la Corte ha dichiarato che, per essere ricompresa nel divieto, non è necessario che un'imposta sia identica all'IVA sotto tutti i profili, dovendo invece essere considerata ricompresa nel divieto qualora possieda le caratteristiche essenziali dell'IVA. Allo stesso modo, ritengo che ciò che è necessario, con riferimento a ciascuna di quelle caratteristiche individuali, non sia un'identità stretta e assoluta bensì un'identità sostanziale.

36. Per contro si può ipotizzare che nella pratica, e forse prima facie paradossalmente, un'imposta interferisca tanto meno con il sistema di IVA quanto più gli assomiglia. Un'ipotetica imposta aggiuntiva rispetto all'IVA ma altrimenti identica ad essa sotto tutti i profili non sarebbe infatti molto diversa da un aumento dell'aliquota standard dell'IVA, per la quale non vi è, attualmente, alcun limite massimo (56). Ciò che rischia di interferire in maggior misura con il sistema comune è un'imposta che, pur possedendo caratteristiche essenziali dell'IVA, ne possieda anche altre con essa contrastanti (57).

37. In tale contesto, l'avvocato generale Jacobs ha riconosciuto (58) che la presenza di tutte le quattro caratteristiche essenziali dell'IVA è condizione necessaria perché un'imposta nazionale sia incompatibile con la sesta direttiva, il che implicherebbe che, in mancanza di una qualunque di tali caratteristiche, l'imposta sia compatibile.

38. Tuttavia, è anche possibile un'interpretazione della giurisprudenza leggermente diversa.

39. In tutte le sentenze, salvo Solisnor e EKW, la Corte ha sottolineato che all'imposta nazionale di cui trattavasi mancava più di una delle quattro caratteristiche essenziali mentre, nelle due sentenze citate, decisiva è stata l'assenza di applicazione generale. Ciò potrebbe suggerire che, delle quattro caratteristiche, quella dell'applicabilità generale debba essere considerata di maggior peso rispetto alle altre tre. Tuttavia, non mi sembra che tale conclusione possa essere tratta con certezza, cosicché non propongo di accogliere quest'interpretazione.

40. Che cosa può dirsi allora, in termini generali e con sicurezza, circa le caratteristiche essenziali dell'IVA, alla luce dello scopo del sistema comune e del divieto di imposte nazionali idonee a pregiudicarne il funzionamento?

41. Possono anzitutto essere fissati alcuni punti in negativo. Un'imposta non è idonea a pregiudicare il funzionamento del sistema comune se non si applica in modo generale; le imposte che si limitino a categorie specifiche di beni o servizi non sono idonee ad interferire con il sistema nel complesso. Un'imposta che non sia applicata in ciascuna fase della catena produttiva o distributiva è meno probabile che possa compromettere il sistema; tali imposte possono incidere su una fase specifica della catena, ma non sull'intero sistema (59). Un'imposta che non sia proporzionale al valore aggiunto in ciascuna fase, e quindi al prezzo complessivo in ciascuna fase, è meno probabile che interferisca con il sistema di IVA; imposte forfettarie possono in generale coesistere con imposte proporzionali (60). E, naturalmente, un'imposta non trasferibile sul consumatore non può compromettere il funzionamento dell'IVA come imposta sul consumo.

42. Prima di esaminare l'applicazione della giurisprudenza, e dei criteri da essa elaborati, a un'imposta come l'IRAP, è tuttavia necessario, ancora a livello generale, considerare l'eventuale rilevanza di due punti specifici: lo status delle operazioni bancarie in riferimento alle imposte sulla cifra d'affari e la distinzione tra imposizione fiscale diretta e indiretta alla luce dell'art. 93 CE.

4. Assoggettamento delle operazioni bancarie all'imposta sulla cifra d'affari

43. La Corte ha chiesto alle parti, agli Stati membri e alla Commissione di chiarire in quale misura, a loro parere, le operazioni bancarie possano essere assoggettate ad un'imposta avente il carattere di imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva.

44. La Banca Popolare, i governi francese e ungherese e la Commissione hanno risposto brevemente, concordando sul fatto che le operazioni bancarie possano, in via di principio, essere assoggettate ad un'imposta del genere (sebbene possano sorgere difficoltà pratiche maggiori rispetto al caso di altre operazioni commerciali) sottolineando comunque anche l'esistenza di un ampio numero di esenzioni dall'IVA nell'ambito dei servizi finanziari (61).

45. Il governo ungherese ritiene pertanto che agli Stati membri non sia preclusa, in forza dell'art. 33, n. 1, la possibilità di imporre un tributo diverso dall'IVA sulle operazioni bancarie. La Banca Popolare è in disaccordo con questa tesi, sottolineando che la questione sollevata dal giudice del rinvio riguarda la compatibilità dell'IRAP «tout court», e non quella della sua applicazione alle operazioni bancarie.

46. Non credo che un'approfondita analisi della questione potrebbe rivelarsi proficua (62). I servizi bancari rientrano nell'ambito dell'IVA in forza dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva; sono ampiamente esenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. d); tuttavia, gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione a norma dell'art. 13, parte C, lett. b). Qualora un'imposta di applicazione generale soddisfi tutti i criteri per essere ricompresa nel divieto di cui all'art. 33, n. 1, non dovrebbe esserne esclusa semplicemente perché si applica anche a una categoria di operazioni che è esente e per la quale, eventualmente, lo Stato membro di cui trattasi non abbia previsto la possibilità di optare per l'imposizione (63).

47. Non mi sembra dunque rilevante, ai fini della valutazione cui la Corte dovrà procedere, il fatto che la maggior parte delle operazioni effettuate dalla Banca Popolare, o dalle banche in generale, possa essere esente da IVA.

5. L'art. 93 CE e la distinzione tra imposte dirette e indirette

48. Infine, vorrei passare ad esaminare una questione generale sollevata da vari Stati membri nelle loro osservazioni: ci si chiede se l'eventuale qualificazione di un'imposta come imposta diretta possa essere rilevante ai fini della valutazione della sua compatibilità con la sesta direttiva.

49. Tutte le direttive IVA si fondano sull'art. 93 CE (ex art. 99 del Trattato CE), in forza del quale il Consiglio adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative «alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette» nella misura «necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno» (originariamente «nell'interesse del mercato comune»).

50. Ne è stato desunto che, poiché l'art. 93 CE riguarda soltanto l'imposizione fiscale indiretta, la sesta direttiva non può vietare tributi che non configurino, di per sé, un'imposta indiretta.

51. A mio parere, tuttavia, tale conclusione non è giustificata.

52. In primo luogo, si rilevi che, come la Commissione ha sottolineato nel corso della seconda udienza, la Corte, nel valutare la compatibilità di un'imposta nazionale con la sesta direttiva, non l'ha mai qualificata come «diretta» o «indiretta» (64). Chiaramente, da tale circostanza non può trarsi alcuna conclusione determinante, tuttavia essa indica che la distinzione tra imposizione diretta e indiretta non è stata considerata, ad oggi, un criterio essenziale, e può suggerire che dovrebbe essere introdotta come criterio solo ove vi fossero fondate ragioni per farlo, il che resta da verificare.

53. In tale contesto, va ricordato che il Trattato non contiene alcuna definizione in merito alla differenza tra imposizione diretta e indiretta, ed è pacifico che non può formularsi alcuna definizione completa, inequivocabile e universalmente valida.

54. Certamente, l'essenza della distinzione è chiara: un'imposta diretta è riscossa direttamente presso il soggetto su cui grava l'onere economico; un'imposta indiretta è inclusa in un importo pagato da tale soggetto a un altro, che non sopporta l'onere economico ma che risponde del pagamento dell'imposta.

55. Tipiche imposte dirette sono quelle sul patrimonio personale, sulla proprietà o sul reddito; si potrebbe dire che solo le imposte riscosse sui singoli come tali abbiano natura veramente diretta. Al contrario, l'IVA, come disciplinata dalla sesta direttiva, è un'imposta indiretta per eccellenza, in quanto del tutto neutrale rispetto agli operatori economici presso i quali è riscossa ed in quanto viene in via di principio sempre trasferita sul consumatore finale quale percentuale identificabile del prezzo (e quale importo specificato allorché viene emessa una fattura).

56. Tuttavia, la situazione non sempre è nitida. Alcune imposte che sono in primo luogo dirette possono condividere in parte la natura dell'imposizione fiscale indiretta, e viceversa. E anche qualora potesse rinvenirsi un criterio soddisfacente per distinguere giuridicamente tra imposizione fiscale diretta e indiretta, alcuni degli effetti di un'imposta come l'IRAP sembrano potersi sovrapporre a quelli dell'IVA, cosicché un'interferenza tra le due non può essere esclusa.

57. Inoltre, è stato correttamente sottolineato come l'art. 93 CE non possa chiaramente fornire un valido fondamento normativo per un'armonizzazione comunitaria dell'imposizione fiscale diretta. Tuttavia, altrettanto chiaramente, secondo me, esso può fornire un tale fondamento per una norma comunitaria che vieti un'imposta nazionale idonea a pregiudicare il funzionamento di una forma di imposizione indiretta armonizzata – come l'IVA. Non credo sia necessario esigere un fondamento normativo diverso semplicemente perché il tributo

nazionale in questione può presentare alcune caratteristiche dell'imposizione diretta. Ciò che importa è che possenga oppure no caratteristiche idonee a compromettere il funzionamento del sistema dell'IVA, a prescindere dal fatto che ne possenga anche altre che non lo sono – e si ricordi che solo le caratteristiche lesive del funzionamento del sistema dell'IVA saranno in conflitto con il divieto fondato sull'art. 93 CE.

58. In termini più succinti, si può dire che l'art. 93 CE non consente alla legislazione comunitaria di ledere la sovranità fiscale degli Stati membri nel settore della fiscalità diretta; reciprocamente, non consente agli Stati membri di adottare, nell'esercizio di tale sovranità, misure idonee a compromettere l'armonizzazione, come pattuita, della fiscalità indiretta. Di conseguenza, esso può fungere da valido fondamento normativo per una normativa che vieti siffatte misure.

59. Si rilevi infine che, sebbene dal 1989 (65) in poi tutte le direttive IVA risultino essere state adottate soltanto sulla base dell'art. 93 CE (o del suo predecessore, l'art. 99 del Trattato CE), non così era avvenuto per le direttive precedenti. Fino al 1986 (66) esse erano fondate nel contempo sull'art. 99 e sull'art. 100 del Trattato CE, vale a dire sugli attuali artt. 93 CE e 94 CE. Ai sensi di quest'ultima norma, il Consiglio stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni nazionali «che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune».

60. Pertanto la sesta direttiva, che rientra nel primo gruppo, è stata adottata sulla base non soltanto di una disposizione del Trattato che autorizza l'armonizzazione delle imposte indirette, ma anche sulla base di un'altra disposizione che autorizza, più in generale, qualunque armonizzazione che sia in rapporto indiretto con l'instaurazione e il funzionamento del mercato comune.

61. Di conseguenza, non vi è alcuna ragione per cui il divieto di imposte nazionali sulla cifra d'affari diverse dall'IVA non debba potersi estendere a tutte le imposte idonee a pregiudicare il funzionamento del sistema dell'IVA. Ciò dipenderà dalle caratteristiche e dagli effetti di ciascuna imposta, e non da una sua classificazione teorica nella categoria delle imposte dirette o di quelle indirette. Non paiono esservi ragioni cogenti per introdurre un criterio del genere in sede di valutazione della compatibilità con l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva, e l'art. 93 CE, in quanto fondamento normativo della sesta direttiva, non fornisce pertanto alcun ausilio diretto sotto tale profilo.

6. Conclusione sulla scorta delle considerazioni generali in merito alla compatibilità con la sesta direttiva

62. Giungo pertanto alla conclusione che né la peculiarità delle operazioni bancarie né la qualificazione di un'imposta come diretta o indiretta possono incidere sulla valutazione che qui ci occupa, la quale deve basarsi su un esame delle quattro caratteristiche essenziali, le quali tutte debbono ricorrere affinché un'imposta nazionale rientri nella sfera del divieto sancito dalla sesta direttiva.

63. Tuttavia, ritengo che la Corte, con riferimento a taluni aspetti di questi criteri, si trovi di fronte ad una scelta tra un'applicazione restrittiva ed una più estensiva, quest'ultima quantomeno implicitamente insita nell'analisi svolta dall'avvocato generale Jacobs.

64. Orbene, si può desumere dagli orientamenti giurisprudenziali innanzi delineati che tanto l'approccio estensivo quanto quello restrittivo già sono presenti, in gradi diversi, nella giurisprudenza della Corte, che può dunque aver mantenuto un qualche grado di incertezza. Nella fattispecie, la Corte deve dissipare ogni eventuale incertezza indicando se le quattro caratteristiche essenziali, utilizzate come criteri per accertare se un'imposta nazionale sia vietata dalla sesta direttiva, debbano essere considerate in maniera puramente formale

oppure alla luce delle finalità del divieto, da un lato, e del sistema dell'IVA armonizzata visto nel suo insieme, dall'altro.

65. Considerato inoltre il rango della presente causa – l'attenzione che ha attirato, il fatto che, diversamente dalla maggior parte delle cause precedenti, sarà giudicata dalla Corte in seduta plenaria e la circostanza che il procedimento sia stato riaperto espressamente per valutare, inter alia, i criteri per qualificare un'imposta come imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva – occorre altresì tener presente che la scelta che sarà operata inciderà in maniera determinante sulla futura giurisprudenza in materia.

B – Applicazione ad un'imposta come l'IRAP

66. Passo ora ad esaminare come i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte dovrebbero essere applicati all'IRAP, tenendo presente che non spetta alla Corte definire le caratteristiche di tale imposta. È questo un compito che tocca ai giudici italiani, ed occorre in linea di principio accettare la descrizione che fa dell'imposta l'ordinanza di rinvio. Tuttavia, ci si potrà soffermare sugli aspetti di tale descrizione che appaiono contestati.

67. L'avvocato generale Jacobs ha, ovviamente, già esaminato gli stessi criteri nelle sue conclusioni e sarebbe di poco profitto riprodurre la sua analisi.

1. Generalità di applicazione

68. Risulta dalla giurisprudenza della Corte che la prima fondamentale caratteristica dell'IVA è il fatto di essere generalmente applicata ad operazioni concernenti beni e servizi.

69. Come è ricordato nell'ordinanza di rinvio, «l'IRAP si applica, in modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione e di scambio aventi ad oggetto beni e servizi poste in essere nell'esercizio in modo abituale di un'attività volta a tale fine» e «nella tassazione "frazionata"» IVA e IRAP si assomigliano come due gocce d'acqua [nonostante] la diversità degli espedienti tecnici usati per la misurazione dell'imponibile e dell'imposta».

70. L'avvocato generale Jacobs ha affrontato questi aspetti nei paragrafi 28-40 delle sue conclusioni, in cui afferma che l'IRAP possiede tali caratteristiche.

71. Tenuto conto di questo, ed alla luce del punto 15 della sentenza Dansk Denkavit, non sembra che l'applicazione generale dell'IRAP a beni e servizi costituisca un problema: è pacifico che, diversamente da quasi tutte le imposte nazionali esaminate dalla Corte e giudicate compatibili con la Sesta direttiva, l'applicazione dell'IRAP non si limita a particolari categorie di beni e di servizi.

72. Mi pare, inoltre, che una divergenza di opinioni tra la Banca Popolare e il governo italiano, alla quale l'avvocato generale Jacobs si riferiva nel paragrafo 32 delle sue conclusioni, sia stata chiarita nella seconda udienza. La Banca Popolare negava che l'IRAP fosse riscossa su beni fabbricati ma non ancora venduti, gravando così sulle scorte e non solo sulle cessioni. Se ho ben capito ciò che è stato detto in udienza, l'affermazione del governo sarebbe a rigore esatta, ma il fatto che le scorte siano valutate al prezzo di costo e che il costo di fabbricazione sia dedotto dalla base imponibile avrebbe per effetto che in quasi tutti i casi l'importo dell'imposta riscossa sia praticamente pari a zero. Di conseguenza, è inutile che la Corte si soffermi ulteriormente su questo problema.

73. Rimane tuttavia un aspetto in relazione al quale può risultare necessario vedere se occorra adottare un approccio più ampio o più ristretto: nonostante la formulazione dell'ordinanza di rinvio, sembra che l'IRAP non sia calcolata sulle singole operazioni in quanto tali, mentre la giurisprudenza della Corte, rifacendosi all'art. 2 della Sesta direttiva,

definisce l'IVA come un'imposta che si applica in generale ad «operazioni» (e, come sarà chiarito in seguito, questa distinzione appare rilevante per più di una delle caratteristiche fondamentali dell'IVA).

74. L'avvocato generale Jacobs ha concluso che vi è in pratica poca differenza tra un'imposta calcolata, come l'IRAP, sulla sola base di un cumulo periodico ed un'altra calcolata, come l'IVA, sulla base di ogni singola operazione per le fatture individuali e sulla base di un cumulo periodico per i commercianti.

75. Sembra infatti evidente che la differenza fra le entrate totali e le uscite totali durante un periodo d'imposta sarà identica alla somma delle differenze tra le singole entrate e le singole uscite durante lo stesso periodo.

76. La Corte potrebbe nondimeno applicare rigorosamente la propria precedente giurisprudenza, considerando che solo le imposte calcolate sulla base di singole operazioni in quanto tali ricadono sotto l'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva a prescindere dal cumulo periodico. In numerose sentenze (67), il fatto che un'imposta sia calcolata sulla base del giro d'affari annuo è stato considerato come una caratteristica rilevante che distingue tale imposta dall'IVA, sebbene non sembrano esserci casi in cui non ci fossero anche altre caratteristiche distintive.

77. Un simile approccio farebbe dipendere l'incompatibilità da una corrispondenza più precisa tra le modalità di calcolo dell'imposta interna e quelle dell'IVA di quanto non abbia suggerito l'avvocato generale Jacobs.

78. Esso implicherebbe altresì un cambio d'orientamento rispetto alla giurisprudenza risultante dalla sentenza Dansk Denkavit, che fu pronunciata dalla Corte in seduta plenaria: l'imposta che tale sentenza ritenne incompatibile era calcolata secondo un meccanismo apparentemente assai simile a quello dell'IRAP giacché veniva riscossa «come percentuale del volume delle vendite previa deduzione degli acquisti».

79. A mio parere, l'interpretazione più ampia, fatta propria dalla sentenza Dansk Denkavit, è la più appropriata in quanto include nel divieto imposte che, pur non essendo calcolate nello stesso modo, conducono, per i commercianti e per i consumatori, ad un risultato identico a quello delle imposte rimosse sulle singole operazioni. Essa serve meglio lo scopo di garantire che il funzionamento del sistema dell'IVA non sia perturbato.

80. Se si accoglie questo punto di vista, e se si parte dal presupposto che il metodo di calcolo dell'imposta in questione porta in pratica ad un'imposta di ammontare identico a quello che risulterebbe da un metodo basato sul valore delle singole operazioni, mi sembra chiaro che la caratteristica dell'applicazione generale ad operazioni concernenti beni e servizi è presente in un'imposta come l'IRAP.

81. Il governo italiano nega – è vero – che l'IRAP, calcolata sui risultati globali di un'impresa, possa essere equiparata all'IVA, che è invece calcolata su ciascuna delle singole operazioni effettuate dall'impresa stessa.

82. Tuttavia, i suoi argomenti non si fondano direttamente sulla differenza tra i metodi di calcolo. Esso sostiene, piuttosto, in primo luogo, che l'IRAP è riscossa sull'impresa in quanto tale e non sulle operazioni da questa poste in essere, cosicché è un'imposta diretta e non già un'imposta indiretta (68); è questo un aspetto di cui ho già trattato ai paragrafi 48 e segg., concludendo che era irrilevante. In secondo luogo, il governo italiano sostiene che il valore cumulato su cui viene riscossa l'IRAP non equivale alla somma dei valori individuali su cui si basa l'IVA; questo argomento concerne però la natura del valore aggiunto usato come base imponibile piuttosto che il metodo di calcolo dell'importo dovuto e lo prenderò perciò in

considerazione nell'ambito della quarta caratteristica fondamentale (69), dove appare più rilevante che nel presente contesto.

83. Le precedenti considerazioni non influenzano perciò la mia opinione sull'imponibile di un'imposta come quella descritta dal giudice remittente in relazione alla prima caratteristica fondamentale dell'IVA.

84. Prima di passare alla seconda di tali caratteristiche, vorrei menzionare brevemente un argomento dedotto dal governo ungherese secondo cui un'imposta non è di applicazione generale se è riscossa a livello locale o regionale, in particolare se la sua riscossione è facoltativa e/o se l'autorità locale o regionale può determinarne l'aliquota. Non mi pare che questo sia un criterio rilevante; di certo non è stato considerato rilevante dalla Corte nella causa Pelzl e nella causa EKW, ciascuna delle quali riguardava imposte regionali (70). Si tratta piuttosto di accertare se l'imposta sia generale nella propria area di applicazione, indipendentemente dal fatto che essa si applichi su scala nazionale o puramente locale.

85. Di conseguenza, ritengo che un'imposta nazionale dotata delle caratteristiche descritte dal giudice remittente abbia in comune con l'IVA la caratteristica fondamentale di essere generalmente applicata ad operazioni concernenti beni e servizi. Se, nondimeno, la Corte dovesse ritenere – scostandosi dalla sua giurisprudenza Dansk Denkvit – che la caratteristica fondamentale in questione implica necessariamente l'applicazione a singole operazioni, tale imposta non evidenzerebbe tale caratteristica.

2. Rapporto proporzionale tra l'imposta e il prezzo

86. La seconda caratteristica fondamentale dell'IVA consiste nel fatto che essa è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto d'imposta per i beni o i servizi che egli fornisce.

87. L'ordinanza di rinvio indica che «la somma delle IRAP rimosse nelle varie fasi del ciclo, dalla produzione alla immissione al consumo è pari all'aliquota IRAP applicata al prezzo alla vendita di beni e servizi praticato in sede di immissione al consumo. (...) Quindi l'IRAP finisce per agire come imposta generale e proporzionale sul prezzo di cessione al consumo di beni e servizi».

88. L'avvocato generale Jacobs ha trattato questo aspetto nei paragrafi 59 e segg. delle sue conclusioni. Egli ha riconosciuto che il meccanismo dell'IRAP era tale da non poter sempre rimanere strettamente proporzionale al prezzo di ciascuna operazione, ma ha ritenuto che ciò non fosse determinante dal momento che, in sostanza, il carico effettivo dell'IVA può, contrariamente all'importo figurante nella fattura, essere redistribuito da un commerciante fra i vari tipi di cessioni che egli compie, adeguando i propri margini di profitto, nello stesso modo in cui ciò può essere fatto per l'IRAP. In altri termini, entrambe le imposte sono, per loro natura, proporzionali ed i commercianti finiranno, in situazioni normali, per distribuire proporzionalmente il carico di ciascuna di esse tra i propri prodotti e servizi; in entrambi i casi, essi possono astenersi da tale distribuzione, ma lo faranno soltanto per raggiungere un preciso obiettivo commerciale.

89. È vero che in numerose cause (71) la Corte ha considerato che la mancanza di uno stretto rapporto di proporzionalità o un metodo di calcolo che non permettesse di determinare il preciso importo dell'imposta ripercossa sul consumatore era una caratteristica distintiva rilevante, almeno se presa in considerazione insieme ad altre, di un'imposta non vietata dall'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva. Se si segue tale giurisprudenza, mi sembra che l'IRAP possa essere distinta dall'IVA anche per questo motivo.

90. Tuttavia, l'imposta che venne ritenuta incompatibile nella causa Dansk Denkavit era stata descritta dal giudice del rinvio come un contributo «riscosso in ciascuna fase della catena commerciale (...) sotto forma di percentuale delle vendite realizzate dall'impresa, previa detrazione degli acquisti effettuati, sulla base dei quali è stato riscosso il contributo a monte» e non indicato a parte nella fattura – situazione che sembra corrispondere a quella dell'IRAP. E, nella sentenza Careda (72), la Corte ha chiaramente statuito che era sufficiente che un'imposta potesse essere ripercossa sul consumatore, senza che occorresse alcun obbligo a questo riguardo; in tali circostanze è ovviamente impossibile applicare anche la condizione che l'importo dell'imposta risulti sempre costantemente proporzionale al prezzo di ciascuna operazione.

91. La Corte sembra quindi aver oscillato fra una nozione più ampia ed una nozione più restrittiva del principio di proporzionalità al prezzo e, nel presente caso, dovrà decidere quale di questi due approcci è maggiormente appropriato.

92. A mio parere, occorre optare per l'approccio più ampio se si intende perseguire l'obiettivo di non mettere in pericolo il funzionamento del sistema dell'IVA. Non sembra possibile ritenere che un'imposta interferisca con il sistema dell'IVA se è strettamente proporzionale ai prezzi delle operazioni; può invece interferire se la proporzionalità è solo approssimativa. Come l'avvocato generale Jacobs ha precisato, sinteticamente, al paragrafo 69 delle sue conclusioni, ciò consentirebbe ad uno Stato membro di eludere il divieto, magari ricorrendo a qualche minuscolo aggiustamento, ma continuando nondimeno a riscuotere un'imposta che, nella sua funzione, coincide sostanzialmente con l'IVA.

93. Un altro punto di cui si può nondimeno tener conto nel presente contesto e che è stato messo in evidenza dal governo italiano è il regime di IRAP applicato alle importazioni. Sebbene ciò non sia menzionato nell'ordinanza di rinvio, è pacifico che l'IRAP grava unicamente sul valore che è stato aggiunto nella regione italiana (di cui trattasi). Di conseguenza, se una merce è importata per essere (trattata e) rivenduta, l'importo totale dell'IRAP riscossa sarà proporzionale solo alla differenza fra il costo di importazione ed il prezzo di vendita e non già all'intero prezzo di vendita, come accadrebbe per l'IVA.

94. Questo tratto distingue in effetti l'IRAP dall'IVA, che si applica al valore delle importazioni in quanto tale, e dall'imposta di cui si discuteva nella causa Dansk Denkavit, che si applica a tale valore in quanto incorporato in una successiva cessione del prodotto. A stretto rigore, perciò, è un tratto idoneo ad escludere l'IRAP dal divieto.

95. Non sono tuttavia convinta – ripeto – che si possa giungere a questa conclusione sulla base di un approccio più ampio che tenga conto dell'obiettivo di evitare che il funzionamento del sistema dell'IVA sia messo in pericolo.

96. È nella natura delle imposte interne – almeno nel caso delle imposte indirette – che, qualora vengano rimosse sul valore aggiunto, tali imposte non siano rimosse sul valore aggiunto realizzato al di fuori del territorio in cui esse si applicano; inoltre, una imposta sulle importazioni violerebbe gli artt. 25 CE e 26 CE. Si potrebbe dunque ritenere che un criterio di proporzionalità rispetto al prezzo nel contesto del divieto di imposte nazionali che interferiscano con il funzionamento del sistema comune dell'IVA debba essere inteso come un criterio di proporzionalità rispetto al valore aggiunto al prezzo nel territorio fiscale dello Stato di cui trattasi.

97. Per quanto riguarda tale criterio, dunque, sono del parere che l'IRAP, come ci è stata descritta, sia sufficientemente proporzionale al prezzo percepito nelle operazioni su cui essa grava così da non essere esclusa dal divieto di cui all'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva, qualora il suddetto divieto sia inteso nel senso che esso preclude le imposte nazionali che,

sovrapponendosi, interferiscono con il funzionamento dell'IVA. Diverse sarebbero le conclusioni se il criterio dovesse essere applicato in modo più formale.

3. Riscossione ad ogni stadio della produzione

98. La terza caratteristica fondamentale dell'IVA consiste nel fatto che l'imposta è riscossa ad ogni stadio della produzione e della distribuzione, fino alla fase della vendita al dettaglio, indipendentemente dal numero di operazioni che hanno già avuto luogo.

99. L'ordinanza di rinvio precisa che «l'IRAP è riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione, poiché ogni operatore che si inserisce in una fase del ciclo, producendo valore aggiunto tassabile, viene elevato, dalla legge, a soggetto passivo di imposta».

100. L'avvocato generale Jacobs ha trattato questi aspetti nei paragrafi 55-58 delle sue conclusioni, in cui ha affermato che l'imposta, quale descritta, soddisfa tale criterio.

101. Le principali obiezioni a questo punto di vista sono simili a quelle che ho già esaminato in precedenza e si basano, in particolare, sul fatto che l'IRAP non è riscossa allo stadio delle singole operazioni, bensì sulla base di cifre annuali, e sul fatto che essa non grava le importazioni.

102. Per quanto attiene alla prima obiezione, mi sembra che un approccio restrittivo non sia comunque giustificato. L'IRAP è riscossa, come ha spiegato l'avvocato generale Jacobs, «in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione in corrispondenza di una cessione o di cessioni di beni o di servizi fatte da un soggetto passivo d'imposta». Questa terza «caratteristica fondamentale» dell'IVA può solo essere intesa nel senso che essa significhi che non le sfugge alcuno stadio nella trafila delle cessioni (73), ed è forse significativo il fatto che la maggior parte dei tributi che la Corte ha ritenuto compatibili con l'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva, se non tutti, erano imposte rimosse in un singolo stadio di produzione (74). L'obiettivo è essenzialmente quello di proteggere il funzionamento dell'IVA da interferenze dovute ad imposte cumulative rimosse in differenti fasi della produzione, ed è in tale prospettiva che occorre vedere il criterio della riscossione ad ogni stadio della trafila di produzione.

103. Per quanto riguarda la seconda obiezione, vorrei ripetere (75) che il fatto di essere riscossa sulla base del valore aggiunto prodotto nel territorio fiscale dello Stato interessato è una caratteristica intrinseca di qualsiasi imposta interna sul valore aggiunto. Poiché un'imposta da riscuotere nel territorio di uno Stato membro è chiaramente idonea a mettere in pericolo un sistema di imposizione comune, operante su scala comunitaria, è irrilevante che la suddetta imposta si applichi o meno a fattispecie che si producono al confine dello Stato.

104. Di conseguenza, concordo con l'avvocato generale Jacobs su questo punto e non vedo spazio per un'interpretazione più restrittiva che escluda l'IRAP dal divieto sulla base di questo criterio.

4. Imposizione del valore aggiunto, previa deduzione dell'imposta pagata a monte

105. L'ultima delle quattro caratteristiche fondamentali dell'IVA è il fatto che l'imposta viene riscossa sul valore aggiunto alla cessione ad ogni stadio, con un meccanismo per la detrazione della tassa pagata sul valore aggiunto negli stadi precedenti.

106. L'avvocato generale Jacobs ha trattato di questi aspetti nei paragrafi 41-54 delle sue conclusioni, in cui ha affermato che essi sono sostanzialmente identici tanto per l'IVA quanto

per l'IRAP. Anche qui, egli ha fatto proprio l'approccio più ampio, che toccherà alla Corte decidere se seguire o meno.

107. Tratterò anzitutto del primo aspetto di questa caratteristica che, a mio parere, è il più lineare, precisamente l'esistenza di un meccanismo di detrazione per l'imposta pagata a monte.

108. È evidente che l'IRAP non possiede un tale meccanismo proprio perché, a differenza dell'IVA, non è calcolata previa deduzione dell'imposta pagata a monte dall'imposta fatturata al cliente, bensì deducendo il valore d'acquisto dal valore di cessione. Ciò che importa è il fatto che esiste una somiglianza sostanziale fra i due tipi di meccanismo o, per esprimerci con le parole dell'avvocato generale Jacobs, che la differenza tra di essi è in pratica limitata.

109. Checché ne sia, mi sembra che l'esistenza di un meccanismo di deduzione non sia comunque un criterio indipendente, ma piuttosto un inevitabile corollario del fatto che l'imposta è riscossa sul valore aggiunto ad ogni stadio della produzione e non sul valore cumulato.

110. In effetti, risulta chiaro che non è necessario, per vietare un'imposta, che quest'ultima possieda un meccanismo per la deduzione dell'imposta pagata a monte, dal momento che uno dei principali ed espliciti obiettivi dell'IVA è quello di sostituire dei sistemi comportanti la tassazione cumulativa di singole operazioni in più stadi di produzione (che per definizione non contenevano meccanismi di deduzione) con un sistema comune non cumulativo operante in più stadi di produzione.

111. Potenzialmente più problematica è la questione della natura del valore aggiunto in quanto tale.

112. Il giudice del rinvio osserva che «l'IRAP colpisce il valore netto derivante dall'attività produttiva, ossia il valore netto "aggiunto" al prodotto dal produttore. L'IRAP è dunque un'imposta sul "valore aggiunto" prodotto (...). La quantificazione e tassazione della frazione o segmento di valore aggiunto (...) avvengono (...) deducendo a un di presso dal ricavato delle "vendite" il costo di acquisto del "venduto"».

113. Se così fosse, l'IRAP sembrerebbe possedere la quarta caratteristica fondamentale dell'IVA.

114. Il governo italiano ha tuttavia obiettato che, sebbene l'IRAP sia riscossa sul «valore aggiunto» in senso economico, si tratta di un valore aggiunto diverso da quello preso in considerazione ai fini dell'IVA. Esso sostiene che il valore aggiunto sul quale è riscossa l'IRAP non si calcola sulla sola base dei costi degli acquisti e dei ricavi delle cessioni ma anche sulla base di criteri quali le variazioni delle scorte (siano o meno tali variazioni il risultato di cessioni), le variazioni del valore del lavoro corrente realizzato, i contributi previdenziali, l'ammortizzamento etc. e che l'IRAP consente la deduzione delle importazioni, ma grava sulle esportazioni, mentre l'IVA è riscossa sulle importazioni, ma rimborsata sulle esportazioni. Di conseguenza, due ditte che pagano importi simili per l'IVA, potrebbero pagare importi assai differenti per l'IRAP.

115. Se così fosse, se ne potrebbe dedurre che, in caso di interpretazione restrittiva di tale criterio, l'IRAP non sarebbe vietata.

116. D'altra parte, ci si potrebbe domandare se il grado di differenza non sia di scarsa importanza. Mi sembra che un'imposta non possa sfuggire al divieto di cui all'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva semplicemente grazie alla circostanza che il valore aggiunto sulla base del quale è riscossa viene definito in modo diverso da come fa la direttiva. Tuttavia, perché

essa ricada sotto il divieto, occorre che vi sia una somiglianza sostanziale tra i due tipi di valore aggiunto, tale da poter causare interferenze e mettere così a rischio il funzionamento del sistema comune. La somiglianza in questione può essere esaminata a due livelli.

117. Il primo livello è il principio generale che caratterizza la base imponibile, la quale, perché ci possa essere somiglianza sostanziale, deve poter essere chiaramente definita come il valore aggiunto in ciascuno stadio della produzione. Nel caso dell'IRAP, ciò è pacifico e può essere riconosciuto dalla Corte alla luce della normativa che le è stata sottoposta.

118. Il secondo livello è il contenuto dettagliato della base imponibile, cioè gli elementi inclusi nel valore aggiunto tassato o esclusi da questo. A questo riguardo, è pacifico che non tutti gli elementi rilevanti per l'IVA lo sono del pari per l'IRAP, e viceversa. Tuttavia, non mi sembra che la mera elencazione di tali elementi possa esserci d'aiuto; ciò che è in discussione è la somiglianza sostanziale, che può essere accertata solo guardando agli effetti sostanziali.

119. La Corte non dispone di sufficienti informazioni a proposito di tali effetti né rappresenta la sede opportuna per accertarli; un accertamento definitivo può essere effettuato solo dai giudici italiani. La Corte può nondimeno fornire indicazioni circa i criteri grazie ai quali può essere accertata la somiglianza sostanziale. Io propongo un criterio basato sul parallelismo tra gli importi riscossi a titolo d'IVA e quelli riscossi a titolo d'IRAP sul valore aggiunto da ciascuna impresa.

120. Se due imposte sono calcolate in funzione di aliquote diverse sulla stessa base imponibile, il rapporto tra le due rimarrà costante per ciascuna impresa interessata. Si potrebbe elaborare un grafico rappresentante l'importo di ciascuna imposta che un certo numero di imprese, operanti in diversi settori, disposte in ordine progressivo da quelle di minori dimensioni alle più grandi, hanno dovuto pagare alle autorità fiscali, e le due linee del grafico risulterebbero parallele.

121. Se un elemento della base imponibile venisse modificato per una delle suddette imposte, ciò potrebbe effettivamente influire sul parallelismo del rapporto, sulla sua costanza. Quanto più grande fosse il numero di elementi sottratti alla base imponibile di un tributo e/o aggiunti a quella dell'altro, tanto più risulterebbe probabile una distorsione del parallelismo.

122. Non si tratta però di un risultato obbligato. Se la base imponibile di entrambi i tributi fosse il valore aggiunto, ma taluni elementi di questo valore fossero presenti nel caso di un tributo e assenti nel caso dell'altro, il valore aggiunto nel secondo caso potrebbe sempre rimanere in un rapporto costante, sebbene più ridotto, con il valore aggiunto nel primo, cosicché continuerebbe ad esserci parallelismo tra i due tracciati del grafico.

123. In tali circostanze, si dovrebbe concludere, a mio parere, che vi è somiglianza sostanziale tra le due nozioni di valore aggiunto, poiché lo stesso effetto si potrebbe raggiungere adeguando le aliquote d'imposta piuttosto che la definizione della base imponibile. Più ancora, sarebbe evidente che la natura dell'attività era irrilevante e che le scelte strategiche effettuate da ciascuna impresa – se investire di più nel personale o nei macchinari, se prendere fondi a prestito o reinvestire i profitti, e così via – non influenzavano il risultato.

124. Se, nondimeno, le differenze fra gli elementi che compongono la base imponibile dei due tributi portassero ad una flagrante mancanza di parallelismo tra i due tracciati del grafico, con variazioni imprevedibili, sarei del parere che si dovrebbe concludere per l'assenza di somiglianza sostanziale tra le due imposte.

Lo stesso sarebbe vero se le variazioni non risultassero accidentali, ma potessero essere sistematicamente riportate a scelte strategiche del tipo sopra ricordato, con differenti effetti sull'IVA, da una parte, e sull'imposta in questione, dall'altra.

Ma, in caso di differenze tra settori di attività, giungerei a questa conclusione soltanto se vi fossero anche variazioni all'interno dei singoli settori; tracciati paralleli all'interno di ciascun settore costituirebbero un forte indizio di una somiglianza sostanziale delle imposte.

125. Un tale criterio mi sembra essere adeguatamente obiettivo anche se, di necessità, alcuni suoi dettagli devono essere lasciati alla valutazione dei giudici nazionali, i quali potranno ricorrere, se del caso, al parere di esperti statistici. In particolare, sarà necessario stabilire che cosa costituisca un campione rappresentativo di imprese ed in che misura si possano trascurare variazioni di portata ridotta nel rapporto fra gli importi dei due tributi. Nessuno di questi punti dovrebbe comunque, a mio parere, risultare problematico, se il principio della comparazione è chiaro.

126. Con riserva, pertanto, di una valutazione definitiva della somiglianza sostanziale tra il valore aggiunto su cui si basa l'IRAP e quello su cui si basa l'IVA da parte dei giudici italiani, ritengo che un'imposta interna che presenti le caratteristiche descritte dal giudice remittente abbia in comune con l'IVA la caratteristica fondamentale dell'essere riscossa sul valore aggiunto alle cessioni in ogni stadio della produzione, con un meccanismo di detrazione dell'imposta pagata a monte.

5. Conclusioni sulla valutazione di un'imposta come l'IRAP alla luce dell'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva

127. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, condivido largamente le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs per quanto riguarda l'incompatibilità con l'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva di un'imposta corrispondente alla descrizione che l'ordinanza di rinvio fa dell'IRAP. Dei due approcci che ho cercato di descrivere, egli opta per il più ampio, e così faccio anch'io. A questo riguardo, mi sembra di particolare rilievo il fatto che l'approccio più ampio si concilia con la sentenza *Dansk Denkavit*, pronunciata dalla Corte in seduta plenaria, mentre altre sentenze, che sembrerebbero favorire un approccio più restrittivo, sono state pronunciate da singole sezioni della Corte.

128. Di conseguenza, ritengo che un'imposta corrispondente alla descrizione fatta dell'IRAP nell'ordinanza di rinvio possieda le quattro caratteristiche essenziali dell'IVA e ricada pertanto nel campo d'applicazione del divieto di altre imposte nazionali aventi il carattere di imposte sul giro d'affari, divieto previsto dall'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva, purché, per un campione rappresentativo di imprese assoggettate ad entrambe le imposte, il rapporto tra gli importi pagati a titolo d'IVA e gli importi pagati a titolo dell'imposta in questione risulti sostanzialmente costante.

129. La sussistenza di tale condizione va accertata dal giudice nazionale, tenendo conto delle dettagliate caratteristiche dell'imposta in questione.

II – Limitazione nel tempo degli effetti di una sentenza resa in un procedimento pregiudiziale

A – Considerazioni generali

130. L'ultimo dei tre quesiti posti dalla Corte prima della seconda udienza è stato suggerito dalle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs ed è quello che ha ottenuto il maggior numero di risposte da parte degli Stati membri. Esso riguarda le circostanze e le modalità di

un eventuale assoggettamento a limiti degli effetti nel tempo di una sentenza emessa dalla Corte in sede di procedimento pregiudiziale.

131. Nel limitare nel tempo gli effetti di una sentenza si deve sempre cercare di raggiungere un temperamento tra, da un lato, il principio di una corretta e coerente interpretazione del diritto e, dall'altro, il principio di certezza dei rapporti giuridici instaurati in buona fede, anche se in base ad interpretazioni errate.

1. Validità di atti comunitari ed efficacia nel tempo

132. La prassi della Corte trova fondamento nell'art. 231, secondo comma, CE, articolo che, con riferimento ad azioni di annullamento di atti comunitari, così dispone:

«Se il ricorso è fondato, la Corte di giustizia dichiara nullo e non avvenuto l'atto impugnato.

Tuttavia, per quanto concerne i regolamenti, la Corte di giustizia, ove lo reputi necessario, precisa gli effetti del regolamento annullato che devono essere considerati come definitivi».

133. Fondandosi direttamente su tale disposizione, la Corte ha adottato sostanzialmente due tipi di condotta, o dichiarando definitivi gli effetti dell'atto impugnato (76) oppure confermando i detti effetti fino all'adozione di un nuovo e valido provvedimento – specificando talvolta che ciò dovesse avvenire in tempi ragionevoli (77).

134. Ma la Corte può inoltre riesaminare la validità di un atto comunitario in risposta ad una domanda di pronuncia pregiudiziale. Sostanzialmente, per garantire una certa coerenza tra le due situazioni, essa ha pertanto applicato, in via analogica, l'art. 231, secondo comma, CE, nelle opportune ipotesi di tale natura. In quest'ambito, essa ha adottato diversi metodi. In alcune cause, la Corte ha puntualizzato che la dichiarazione di invalidità non aveva nessun effetto retroattivo (78). In altre, essa ha dichiarato che gli effetti, in generale, non erano retroattivi, eccezion fatta per coloro i quali avessero promosso azioni basate sull'invalidità prima della data della sentenza (79). In un caso, la Corte ha confermato l'efficacia di norme invalide sino all'adozione di nuove norme (80), e in un tipo di situazione molto specifico, quando una disposizione era stata dichiarata invalida non per il suo contenuto, ma per un'omissione in essa rilevata, la Corte ha semplicemente dichiarato che spettava all'istituzione interessata adottare i provvedimenti necessari per porre rimedio all'incompatibilità (81). Indubbiamente, la scelta del metodo è stata determinata ogni volta dalle specifiche circostanze del caso.

2. Interpretazione del diritto comunitario ed efficacia nel tempo

135. Inoltre, la Corte ha imposto, in taluni casi (82), una limitazione nel tempo degli effetti di una pronuncia pregiudiziale vertente sull'interpretazione di una disposizione del diritto comunitario.

136. La maggior parte di queste cause rientra in due ampie categorie: mancata concessione, avente natura discriminatoria, di un beneficio finanziario, e imposizione di un tributo nazionale in contrasto con il diritto comunitario. Entrambe le categorie possono concernere importi molto elevati ingiustamente trattenuti o riscossi, il pagamento o il rimborso dei quali può provocare serie difficoltà alle finanze dello Stato membro interessato (83).

a) Efficacia *ex tunc*

137. In cause del genere, dopo aver formulato un'interpretazione secondo la quale la linea di condotta nazionale in esame doveva essere considerata illegittima, la Corte ha sistematicamente ricordato che la sua sentenza interpretativa definisce il significato e la

portata della norma comunitaria nel senso secondo il quale essa doveva essere intesa ed applicata sin dalla sua entrata in vigore.

b) Efficacia *ex nunc*

138. Eccezionalmente, quando lo Stato membro aveva buoni motivi per ritenere che la sua condotta fosse compatibile con il diritto comunitario e sussisteva un rischio di serie ripercussioni economiche, la Corte ha proseguito decidendo che la sua interpretazione non poteva essere invocata per rimettere in discussione situazioni consolidate in buona fede nel passato: l'interpretazione avrebbe prodotto effetti dalla data della sentenza stessa (84).

c) Eccezioni alla limitazione dell'efficacia nel tempo

139. A tutt'oggi, la Corte ha escluso una qualsiasi forma di limitazione degli effetti nel tempo per azioni basate sull'interpretazione formulata ma proposte prima della data della sua pronuncia (85).

d) La soluzione ipotizzata nella causa Meilicke

140. Nella causa Meilicke (86), una causa attualmente pendente dinanzi alla Corte, l'avvocato generale Tizzano, nelle sue conclusioni presentate il 10 novembre 2005, ha proposto una soluzione diversa da quella fino ad oggi adottata dalla Corte.

141. Egli ha concluso, in primo luogo, che una disposizione tedesca sulla tassazione di dividendi era contraria al diritto comunitario – come risultava chiaro in base alla precedente sentenza della Corte nella causa Verkooijen (87), riguardante una norma paragonabile dell'ordinamento olandese – ma che le condizioni per limitare nel tempo gli effetti della futura sentenza erano soddisfatte.

142. Egli è poi passato a considerare (88) quale forma di limitazione si dovesse adottare, esaminando una gamma di possibilità più ampia di quella di cui la Corte ha finora fatto uso. Egli ha concluso nel senso che la sentenza dovrebbe produrre effetti dalla data della pronuncia Verkooijen, quando è divenuta chiara la corretta interpretazione del diritto comunitario (89). Nondimeno, si dovrebbe fare un'eccezione a siffatta limitazione per le azioni proposte prima di tale data. Inoltre, sarebbe ingiusto respingere tutte le azioni proposte dopo la sentenza Verkooijen, sebbene la notorietà che ha accompagnato il procedimento Meilicke abbia portato a un così gran numero di azioni che un'eccezione per tutte loro potrebbe rendere inevitabile il rischio di serie ripercussioni economiche.

143. Di conseguenza, egli ha suggerito che l'eccezione debba applicarsi a tutte le azioni proposte prima della data in cui la comunicazione dell'ordinanza di rinvio relativa al procedimento Meilicke è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*, momento in cui si può supporre che la possibilità di un rimborso abbia attirato l'attenzione persino dei ricorrenti meno diligenti.

e) Effetti a partire da una data futura

144. Per completare la gamma di possibilità ipotizzabili, può essere utile esaminare un'altra opzione ammessa negli ordinamenti costituzionali di alcuni Stati membri (90) in situazioni analoghe a quelle di cui alla presente causa (91), vale a dire quella di stabilire una data futura a partire dalla quale la sentenza possa essere invocata.

145. In tali ordinamenti, lo scopo sembra soprattutto quello di evitare situazioni in cui una lacuna del diritto potrebbe essere peggiore di una cattiva norma (comprese, per esempio, quelle in cui lo Stato non potrebbe essere più in grado di tassare determinati redditi o

disporre determinati pagamenti) e di concedere al legislatore un tempo sufficiente all'adozione di un provvedimento che soddisfi le condizioni poste dalla norma di rango superiore. In molte cause, la competenza del giudice a stabilire una data futura è limitata per legge entro precisi limiti di tempo. All'interno di tale periodo, la scelta può essere determinata dalla valutazione del giudice relativa al tempo ragionevole ai fini dell'adozione di una nuova normativa, oppure dal carattere periodico della legislazione esaminata (nel caso, ad esempio, della normativa tributaria) (92).

3. Natura peculiare delle sentenze pregiudiziali di interpretazione del diritto comunitario che possono condurre all'invalidità di provvedimenti nazionali

146. Prima di procedere oltre, può essere utile attirare l'attenzione sulle caratteristiche specifiche di una sentenza pregiudiziale di questa Corte che interpreti il diritto comunitario in modo tale da comportare l'invalidità di un provvedimento nazionale, le quali possono condizionare le opzioni a disposizione della Corte al momento di decidere di limitare nel tempo l'efficacia della sua pronuncia.

147. La Corte non è competente a decidere sulla compatibilità di un provvedimento nazionale con il diritto comunitario, ma può solo interpretare quest'ultimo in modo tale da consentire al giudice nazionale di decidere in merito a tale compatibilità (93).

148. Ovviamente, nella presente causa la Corte può interpretare la sesta direttiva in modo da far sì che il giudice remittente dichiari l'IRAP incompatibile con il diritto comunitario. Ciò è comunque molto diverso dal dichiarare che il tributo nazionale in esame è esso stesso invalido, una dichiarazione che può essere formulata solo dal competente giudice nazionale qualora lo si ritenga opportuno, con effetti dalla data determinata da detto giudice o in applicazione del diritto nazionale, e diverge dall'ipotesi di un rinvio pregiudiziale vertente sulla validità di un atto comunitario, che in effetti la Corte può annullare direttamente.

149. La data a partire dalla quale la pronuncia della Corte produce effetti acquisterà rilevanza al momento di decidere se una parte in causa possa o meno invocare dinanzi ad un giudice l'incompatibilità del provvedimento nazionale con il diritto comunitario risultante chiaramente dalla pronuncia, con riferimento al periodo in cui il detto provvedimento è stato applicato. Questo non sarà comunque l'unico fattore rilevante, dal momento che le norme di procedura nazionali possono limitare in altro modo la portata dell'azione.

B – *Limitazione degli effetti nel tempo in relazione al presente procedimento*

150. Anche se le considerazioni generali che ho sviluppato in precedenza possono essere di aiuto alla Corte, qualsiasi decisione di limitare gli effetti nel tempo di una sua pronuncia dev'essere adottata in base ad un'analisi di ogni singolo caso concreto, alla luce volta per volta del complesso delle circostanze.

151. Sono tre le questioni cui va pertanto data risposta nel presente procedimento: se sussistano ragioni per limitare gli effetti nel tempo della sentenza; in caso di soluzione affermativa, a partire da quale data sia possibile invocare la sentenza; se vada stabilita una qualche eccezione a favore di azioni promosse prima di una certa data.

152. Nel prosieguo, per evitare continue ripetizioni dei necessari presupposti, mi baserò sull'ipotesi che la Corte fornisca un'interpretazione da cui risulti dimostrata l'incompatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario.

1. Motivi per una limitazione degli effetti nel tempo

153. Occorre soddisfare due criteri essenziali, ossia che gli interessati devono aver agito in buona fede e che deve sussistere il rischio di serie difficoltà in caso di mancata fissazione di un limite (94). L'avvocato generale Jacobs ha ritenuto che entrambi i criteri fossero soddisfatti nel caso di specie.

154. Tutti gli Stati membri che si sono espressi su questo aspetto concordano sul fatto che i criteri siano soddisfatti nel caso di specie. Molti di loro hanno anche affermato che la Corte dovrebbe definire tali criteri in modo più elastico di quanto ha fatto alcune volte in passato, facendo riferimento, tra l'altro, al paragrafo 42 delle conclusioni presentate dall'avvocato generale Tizzano nella causa Meilicke. Anche la Commissione concorda sul fatto che i criteri siano soddisfatti, e la Banca Popolare non solleva obiezioni di principio alla determinazione di un limite agli effetti nel tempo.

155. Concordo pienamente con l'analisi dell'avvocato generale Jacobs sul punto. In base agli elementi di prova prodotti dinanzi alla Corte e non contestati, solo una considerazione della limitazione degli effetti nel tempo più rigorosa rispetto a quella adottata in passato giustificerebbe la decisione di non fissare limiti nel tempo nella presente fattispecie. Nessun argomento è stato dedotto a favore di una modifica di tal natura, né sembra che sussistano ragioni nelle circostanze del caso di specie per intraprendere un riesame della prassi passata. Alla luce di ciò, non c'è alcuna necessità di riflettere sulla possibilità di fare appello, in una qualsiasi causa futura, ad una più elastica considerazione della questione della limitazione degli effetti nel tempo.

156. Desidero comunque sottolineare che le circostanze del presente giudizio sono davvero particolari. Nel 1997 il governo italiano ha ricevuto dalla Commissione ciò che si può interpretare solo come un'espressa garanzia che l'IRAP fosse compatibile con il diritto comunitario (95). L'importo del tributo di cui può essere chiesto il rimborso è stato valutato dal governo italiano come pari a circa 120 miliardi di euro, e tale dato non è stato contestato (96). Il procedimento si è protratto a lungo, tanto a livello nazionale che dinanzi alla Corte (97). In quest'ultimo ambito, la Grande Sezione ha assunto la rara iniziativa di riaprire la fase orale del procedimento e di tenere una seconda udienza, una mossa che ha suscitato ancora più attenzione.

2. Scelta di una data per la limitazione degli effetti nel tempo

157. In passato, quando la Corte ha determinato una limitazione degli effetti nel tempo eccezion fatta per le azioni avviate prima di una certa data, essa ha sempre utilizzato la stessa data come base sia per la limitazione, sia per l'eccezione: la limitazione non si applica alle azioni già proposte prima della data in cui si poteva invocare la sentenza (in pratica, sino ad oggi, sempre a partire dalla sua pronuncia). Comunque, come ha proposto l'avvocato generale Tizzano nelle conclusioni da lui presentate nella causa Meilicke, due date differenti potrebbero essere più adeguate in alcune circostanze. Nella presente sezione, mi occuperò solo della data principale, che è proprio quella della limitazione degli effetti nel tempo.

158. Chiaramente, se gli effetti di una sentenza nel tempo vanno limitati, ciò deve avvenire o dalla data di pronuncia della sentenza stessa o da un'altra data specifica, anteriore o successiva a tale pronuncia.

159. Non mi sembra possibile individuare nella presente causa nessuna data precisa nel passato a partire dalla quale la sentenza dovrebbe produrre effetti. Nelle circostanze della causa Meilicke, l'avvocato generale Tizzano ha posto in rilievo il fatto che la portata delle disposizioni rilevanti del diritto comunitario era divenuta chiara a partire dalla pronuncia della sentenza Verkooijen. Nel nostro caso, non sembra che sussista nessuna data equivalente. Ovviamente, è possibile un parallelo con la sentenza Dansk Denkavit, ma aspetti della giurisprudenza successiva a tale sentenza, unitamente alle divergenti opinioni manifestate

nella presente causa, che hanno dato origine ad una seconda udienza, rendono ben difficile considerare la sentenza Dansk Denkavit come un precedente giurisprudenziale di valore equivalente alla sentenza Verkooijen. La questione dell'incompatibilità con la sesta direttiva di un tributo nazionale del tipo dell'IRAP, quale descritto dal giudice remittente, non avrà una soluzione autorevole fino a quando la Corte non abbia pronunciato la sua sentenza sul caso – la quale forse potrà rappresentare la «Verkooijen» per i casi futuri.

160. La data di tale pronuncia potrebbe pertanto sembrare una data appropriata e, qualora fosse scelta, seguirebbe le tracce di questo consolidato indirizzo della Corte.

161. Nondimeno, alla luce delle specifiche circostanze di questo giudizio, sarebbe possibile pure adottare un diverso metodo e stabilire una data futura, ispirandosi sia alla prassi di quei giudici nazionali i quali, in circostanze analoghe, concedono al legislatore un periodo ragionevole per emanare un nuovo atto compatibile, sia alla prassi della stessa Corte, con riferimento alla validità di atti comunitari, esemplificata dalle sentenze citate nelle note 77 e 80.

162. Secondo me, un metodo del genere sarebbe più opportuno in questa sede. Non ci si può realisticamente attendere che le autorità italiane modifichino da un giorno all'altro il loro intero sistema di finanziamento delle spese regionali, né ci si può attendere che esse lo abbiano mutato anticipando la sentenza della Corte. Se tutti i contribuenti potessero invocare immediatamente la sentenza per chiedere il rimborso di importi versati a titolo di IRAP a partire dalla data della sua pronuncia, tanto varrebbe abolire con effetto immediato il tributo, e i mezzi di finanziamento delle regioni italiane.

163. D'altro canto, non si può stabilire una data troppo lontana nel futuro. Se è irragionevole aspettarsi l'immediata sostituzione di un tributo con un altro, non è irragionevole ipotizzare che le autorità italiane abbiano già ora approntato piani contingenti ai fini di una tale sostituzione. Esse hanno appreso, nel marzo 2004, l'opinione della Commissione che l'IRAP fosse incompatibile, quando tale istituzione ha depositato le sue osservazioni dinanzi alla Corte, benché le dette osservazioni fossero di carattere riservato, e, nel marzo 2005, hanno appreso quella dell'avvocato generale Jacobs, che essa fosse incompatibile, quando egli ha presentato ufficialmente le sue conclusioni in pubblica udienza. In effetti, sembra che la graduale eliminazione dell'IRAP sia stata programmata a livello normativo sin dall'aprile 2003, ed è lecito presumere che la situazione da allora abbia fatto passi avanti (98).

164. Per garantire che l'IRAP venga sostituita da uno strumento finanziario compatibile con il diritto comunitario nel modo meno traumatico possibile e quanto prima, la data appropriata mi sembrerebbe quella corrispondente alla scadenza dell'esercizio tributario in corso nel giorno della pronuncia della sentenza della Corte (99). Dato che la sentenza sarà presumibilmente pronunciata quest'anno e poiché sembra che l'esercizio tributario dell'IRAP corrisponda all'anno civile, ciò significherebbe che la sentenza non potrebbe essere invocata per promuovere giudizi vertenti sull'IRAP riscossa in relazione a qualsiasi esercizio tributario scaduto il, oppure anteriormente al, 31 dicembre 2006 ma che, nel caso di ritardi nella riforma del sistema, potrebbe essere chiesto il rimborso di ogni importo riscosso in relazione a qualsiasi esercizio tributario successivo.

3. Eccezioni alla data stabilita per la limitazione degli effetti nel tempo

165. La limitazione che suggerisco cerca di tener conto dell'interesse degli Stati membri nell'ambito di uno specifico insieme di circostanze. Essa tuttavia si pone in contrasto con il principio che chiunque ha il diritto di ottenere il rimborso di tributi nazionali riscossi in violazione delle disposizioni comunitarie (100). Pertanto, occorre prestare attenzione al fine di garantire che la restrizione di tale principio non sia eccessiva, anche tenendo conto delle specifiche circostanze del caso di specie.

166. Di solito, nella prassi sia di questa Corte sia dei giudici di un certo numero di Stati membri, si dispone un'eccezione ad una limitazione degli effetti nel tempo di una sentenza a favore di azioni avviate prima di una certa data. Detta eccezione può coprire tutte le azioni promosse prima della data della sentenza che ha accertato l'incompatibilità (questa è stata la prassi abituale di questa Corte), oppure solo alcune di esse; inoltre, può essere lecito scegliere un differente termine ultimo (come suggerito dall'avvocato generale Tizzano in occasione della causa Meilicke).

167. La difficoltà notevole che si pone nel caso di specie è il numero apparentemente enorme di azioni avviate ai fini del rimborso dell'IRAP in base alla sua presunta incompatibilità con il diritto comunitario. Dato che il presente procedimento ha suscitato una grande attenzione per un periodo di tempo relativamente lungo, appare possibile che molte di queste azioni, in particolare le più recenti tra di esse, abbiano natura speculativa, essendo state promosse senza grande sforzo o spese allo scopo di approfittare della prossima sentenza. Un'eccezione a favore di azioni del genere non solo sembra meno giustificata a causa della loro natura ma, a causa del loro numero, potrebbe probabilmente inficiare seriamente il risultato ricercato mediante la limitazione.

168. Se un'eccezione dev'essere stabilita a favore di azioni avviate prima di una certa data e se tale data va scelta alla luce delle considerazioni sviluppate nel precedente paragrafo, essa deve soddisfare le seguenti condizioni: dev'essere la più oggettiva possibile; deve dare la possibilità di distinguere il più possibile tra le azioni avviate tempestivamente, nella convinzione che fossero realmente fondate, e nondimeno con un certo rischio vista l'incertezza del loro risultato, e quelle avviate in epoca successiva, nella prospettiva di un successo considerato abbastanza probabile; e dovrebbe essere tale da risolvere efficacemente il problema posto dal numero estremamente elevato di ricorsi.

169. Seguendo il suggerimento dell'avvocato generale Tizzano dato nella causa Meilicke, la Banca Popolare, il governo italiano e la Commissione, insieme a molti altri Stati membri, hanno proposto tutti la data del 21 gennaio 2004, quando la comunicazione del ricevimento, da parte della Corte, dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale nella presente causa è apparsa sulla Gazzetta ufficiale (101).

170. Tuttavia, mi sembra che, applicando al caso di specie un ragionamento analogo a quello alla base del suggerimento dell'avvocato generale Tizzano, si dovrebbe giungere ad una data diversa. La ragione che lo ha indotto a proporre la data della pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale nella causa Meilicke era che si poteva ragionevolmente supporre che, a partire da tale data, sia stata suscitata l'attenzione persino del meno diligente dei ricorrenti sulla possibilità di un rimborso (102). L'interpretazione del diritto comunitario era divenuta chiara a partire dalla sentenza Verkooijen, ma la probabilità di una sua applicazione alla normativa tributaria tedesca non è divenuta concreta sino al rinvio operato dinanzi alla Corte. Una volta che i potenziali ricorrenti furono informati di tale rinvio, apparve plausibile poter avviare azioni con ragionevoli probabilità di successo.

171. Non penso che la pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale abbia fornito un'informazione equivalente nel presente caso, dato che qui manca l'«elemento Verkooijen» (103). La domanda di pronuncia pregiudiziale ha sollevato la questione della compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario, ma il risultato del rinvio non era assolutamente scontato come nella causa Meilicke, dove le disposizioni pertinenti del diritto comunitario erano già state interpretate dalla Corte in circostanze analoghe. Nel caso di specie, come ho dimostrato, la giurisprudenza non è stata del tutto inequivocabile nel suo giudizio sulla compatibilità con la sesta direttiva.

172. Comunque, sembra pacifico che adesso ci sia una diffusa impressione – o quantomeno una speranza – in Italia sul fatto che la Corte probabilmente pronuncerà una sentenza in

esito alla quale l'IRAP verrà dichiarata incompatibile con il diritto comunitario. L'individuazione di una data a partire dalla quale tale impressione sia divenuta concreta è destinata a risultare in qualche misura arbitraria, ma secondo me la presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs il 17 marzo 2005 è, sotto tale profilo, la meno arbitraria e la più oggettiva delle date (104). È da tale momento che è divenuta concreta la probabilità che la Corte pronunciasse una sentenza di tal genere; al contrario, se le sue conclusioni fossero giunte ad esiti diversi, le probabilità sarebbero state considerevolmente minori.

173. Sono pertanto del parere che un'eccezione alla limitazione nel tempo degli effetti della sentenza, a favore di coloro i quali abbiano avviato azioni anteriormente al 17 marzo 2005, consenta probabilmente di operare una distinzione tra le azioni avviate tempestivamente e quelle promosse solo quando le possibilità di successo sono apparse rafforzate. E sebbene il governo italiano abbia suggerito una data anteriore, è tuttavia lecito ritenere che il rischio di inficiare gli effetti della limitazione non debba essere indebitamente esacerbato.

174. Rimane comunque una perplessità, sollevata in particolare dal governo olandese.

175. Come l'avvocato generale Jacobs aveva notato nel paragrafo 85 delle sue conclusioni, una qualsiasi diminuzione delle entrate provocata dal rimborso dell'IRAP dovrà essere compensata da altri tributi. Il governo olandese nutre perplessità in merito all'ingiustizia che potrebbe realizzarsi qualora tutti i contribuenti (inclusi i più recenti operatori del mercato, che non sono stati assoggettati all'IRAP) dovessero far fronte a tale diminuzione, mentre solo alcuni di loro beneficerebbero del rimborso. Per di più, secondo il suo ragionamento, se l'onere del tributo è stato trasferito sui consumatori (come dev'essere avvenuto in generale, se l'IRAP è colpita dal divieto posto dalla sesta direttiva), il beneficio del rimborso risulterà moltiplicato.

176. Questo ragionamento parrebbe suggerire che in realtà non si dovrebbe fare alcuna eccezione alla limitazione degli effetti della sentenza. Concordo che possono esservi circostanze nelle quali ciò sia opportuno (e che in tali circostanze sarebbe ingiustificato fare un'eccezione persino per le parti in causa nel giudizio che abbia dato origine al rinvio, dal momento che il carattere specifico di un procedimento, che dia origine a un rinvio pregiudiziale, non dipende assolutamente dallo zelo con cui il ricorrente ha promosso il giudizio), ma non penso che ciò possa valere in questa sede.

177. Il problema della disparità di trattamento, come ad esempio tra contribuenti, non risulterà significativo se il numero dei ricorrenti avvantaggiati dall'eccezione rimarrà sufficientemente circoscritto – e ciò appare probabile qualora venga adottata una data persino posteriore a quella suggerita dal governo italiano. E il problema dell'ingiustificato arricchimento realizzato mediante il rimborso di un tributo il cui onere sia stato trasferito è stato adeguatamente affrontato dalla giurisprudenza della Corte, più di recente nella sentenza *Weber's Wine World* (105), adottata sulla scia della sentenza *EKW*.

C – Conseguenze per altri Stati membri

178. Passo infine a riflettere brevemente sulle conseguenze di più ampio respiro della sentenza (la quale, ribadisco, ai fini della presente trattazione ipotizzo che implichi l'incompatibilità di un tributo che corrisponda alla descrizione dell'IRAP data dal giudice remittente) e di una qualsiasi limitazione nel tempo dei suoi effetti.

179. Qualora venga imposta una limitazione nel tempo degli effetti di una siffatta pronuncia, ciò avverrà a vantaggio dello Stato membro interessato, al fine di evitare disfunzionamenti eccezionali. Qualora si conceda un'eccezione alla limitazione ciò avverrà, viceversa,

nell'interesse di coloro i quali, all'interno dello Stato membro, hanno cercato di far valere determinate pretese facendo affidamento sull'ordinamento comunitario.

180. Una sentenza interpretativa ha però efficacia generale. Qualora la Corte dovesse dichiarare che un tributo con le caratteristiche dell'IRAP quali descritte dal giudice remittente sia incompatibile con la sesta direttiva, ciò varrà per l'IRAP e parimenti per qualsiasi altro tributo che abbia tali caratteristiche in qualsiasi altro Stato membro.

181. Tuttavia, qualsiasi limitazione nel tempo degli effetti e qualsiasi eccezione a quest'ultima stabilite dalla Corte si baseranno su una valutazione della situazione – esistenza di una buona fede da parte dello Stato, rischio di gravi disfunzionamenti per lo Stato e necessità di un'efficace tutela giurisdizionale per i ricorrenti diligenti – in Italia, e tale valutazione potrebbe risultare ben diversa riguardo ad un altro Stato membro il quale applichi anch'esso un tributo con le stesse caratteristiche.

182. Tale riflessione implica che qualsiasi limitazione debba non solo operare nel tempo ma anche, in realtà, nello spazio – problema di una certa rilevanza nel caso di specie, dato che, in base a diversi tra i numerosi articoli già apparsi nelle riviste giuridiche e tributarie in merito al presente procedimento, sembra che uno o più tra gli Stati membri diversi dall'Italia applichi forse imposte le quali, quantomeno secondo il parere di alcuni autori, condividono alcune caratteristiche dell'IRAP.

183. Ovviamente, non è possibile per la Corte decidere nella presente causa se una limitazione degli effetti nel tempo sia appropriata in relazione a tali altri tributi oppure, se appropriata, quale data debba essere stabilita e quali eccezioni debbano essere, se del caso, concesse. La Corte ha però costantemente dichiarato che una limitazione nel tempo degli effetti può essere concessa solo nell'ambito dello specifico giudizio vertente sull'interpretazione richiesta ([106](#)), e la decisione è peculiare al contesto materiale proprio del rinvio pregiudiziale.

184. Di conseguenza, in osservanza dei principi fondamentali che regolano gli effetti di tutte le sentenze pregiudiziali della Corte di natura interpretativa, la pronuncia si applicherà *ex tunc* con riferimento a qualsiasi altro tributo che presenti le caratteristiche rilevanti in un altro Stato membro.

185. Le difficoltà che ciò potrebbe comportare sono analoghe a quelle delineate dall'avvocato generale Tizzano nelle conclusioni da lui presentate nella causa Meilicke, in particolare nei paragrafi 47 e seguenti. Si potrebbe immaginare il seguente scenario.

186. Qualora alcuni contribuenti impugnano un tributo nazionale basandosi sulla sentenza resa nella presente causa, il giudice nazionale avrà facoltà di formulare una domanda di pronuncia pregiudiziale; indubbiamente, non c'è nessuna certezza che un altro tributo nazionale possieda le caratteristiche definite in questa causa in modo tanto simile da escludere qualsiasi dubbio sulla sua compatibilità. Nell'ambito del procedimento cui darà luogo tale rinvio, sarà facoltà dello Stato membro interessato chiedere una limitazione nel tempo degli effetti della futura pronuncia. Qualora le circostanze appaiano idonee, la Corte potrebbe decidere di concedere una limitazione in base alla data della sentenza nella presente causa – in modo analogo a quanto proposto dall'avvocato generale Tizzano in occasione della causa Meilicke, e cioè che gli effetti dovrebbero restare limitati alla data della sentenza Verkooijen – e fissare qualsiasi eccezione che possa risultare opportuna agli effetti della limitazione.

Conclusione

187. Alla luce delle considerazioni sin qui illustrate, sono del parere che la Corte debba risolvere nella seguente maniera le questioni sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cremona:

- 1) Un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP quali descritte nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, vale a dire la quale
 - è riscossa su tutte le persone fisiche e giuridiche che esercitano abitualmente un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi,
 - colpisce la differenza tra i ricavi e i costi dell'attività tassabile,
 - è applicata in ordine a ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione corrispondente ad una cessione o ad una serie di cessioni di beni o servizi effettuata da un soggetto passivo, e
 - impone, in ciascuna di tali fasi, un onere che è globalmente proporzionale al prezzo al quale i beni o i servizi sono ceduti,

ricade nell'ambito del divieto di cui all'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, riguardante altri tributi nazionali che abbiano le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari purché, per un campione rappresentativo di imprese assoggettate ad entrambe le imposte, il rapporto tra gli importi pagati a titolo d'IVA e gli importi pagati a titolo dell'imposta in questione risulti sostanzialmente costante.

La sussistenza di tale condizione va accertata dal giudice nazionale, tenendo conto delle dettagliate caratteristiche dell'imposta in questione.

- 2) Il divieto disposto dal detto articolo non può essere invocato al fine di far valere il diritto al rimborso dell'IRAP riscossa con riferimento a qualsiasi esercizio tributario anteriore alla sentenza della Corte, oppure con riferimento all'esercizio nel corso del quale detta sentenza venga pronunciata, fatta eccezione per chiunque abbia agito in giudizio o abbia promosso un equivalente ricorso amministrativo anteriormente al 17 marzo 2005, data in cui sono state presentate le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella presente causa. Siffatte parti in causa possono invocare tale divieto purché alle loro azioni non vadano applicate preclusioni di altro tipo in forza delle norme di procedura nazionali, le quali rispettino i principi di equivalenza ed effettività.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 – Faccio rinvio a tali conclusioni per quanto riguarda il contesto normativo, fattuale e procedurale della causa, che richiederò o integrerò solo ove necessario.

4 – Ho semplificato il testo delle questioni come compaiono nell'ordinanza di riapertura della fase orale.

5 – Paragrafo 27 delle conclusioni. V., anche, ad esempio, sentenza 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi (Racc. pag. 1343, punto 13); nonché sentenza 26 giugno 1997, cause riunite da C-370/95 a C-372/95, Careda e a. (Racc. pag. I-3721, punti 25 e 26).

6 – Del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che istituisce l'IRAP, pubblicato in GURI n. 298 del 27 dicembre 1997.

7 – Per «*valore aggiunto prodotto*».

8 – Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, paragrafi 36 e 67.

9 – Poiché tale disposizione è redatta in termini permissivi («(...) le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre (...) qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari (...)») si potrebbe ritenere preferibile considerare il divieto come derivante piuttosto dalla direttiva nel suo complesso, con le sue norme di armonizzazione piuttosto dettagliate, in combinato disposto con l'art. 10 CE – che vieta qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato – laddove l'art. 33, n. 1, della direttiva chiarisce il divieto specificando che riguarda solo le imposte che abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari. Tuttavia, la differenza di impostazione non ha conseguenze pratiche, cosicché darò per presupposto, adeguandomi alla giurisprudenza costante, che il divieto risieda nell'art. 33, n. 1.

10 – V., supra, paragrafi 2 e 8, nonché infra, paragrafo 22.

11 – Una serie di altre cause ha importanza minore: la sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219), riguardava un tipo di imposta di registro esplicitamente consentita dall'art. 33 della sesta direttiva; nella sentenza 15 marzo 1989, cause riunite 317/86, 48/87, 49/87, 285/87 e 363/87-367/87, Lambert e a. (Racc. pag. 787), la Corte ha ribadito lo stesso principio enunciato nella sentenza Bergandi (cit. alla nota 5), con riferimento alla stessa imposta; l'imposta oggetto della sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkvit (Racc. pag. 12217) è stata successivamente anche oggetto di un ricorso per inadempimento sfociato nella sentenza 1° dicembre 1993, causa C-234/91, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-6273), nella quale la Corte ha seguito lo stesso ragionamento; nella sentenza 17 settembre 1997, causa C-28/96, Fricarnes (Racc. pag. I-4939, punti 34 e segg.), la Corte ha seguito il medesimo iter logico della sentenza, pronunciata in pari data nella causa C-347/95, UCAL, avente ad oggetto una tassa analoga.

[12](#) – Sentenza 27 novembre 1985, causa 295/84 (Racc. pag. 3759, in particolare punti 14-17).

[13](#) – Cit. supra alla nota 5, punti 6-20.

[14](#) – Sentenza 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88 (Racc. pag. 2671, punti 6-21).

[15](#) – Sentenza 19 marzo 1991, causa C-109/90 (Racc. pag. I-1385, in particolare punto 14).

[16](#) – Cit. alla nota 11.

[17](#) – Sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90 (Racc. pag. I-2947).

[18](#) – Sentenza 16 dicembre 1992, causa C-208/91 (Racc. pag. I-6709).

[19](#) – Cit. supra alla nota 5.

[20](#) – Cit. supra alla nota 11, punti 30 e segg.

[21](#) – Sentenza 17 settembre 1997, causa C-130/96 (Racc. pag. I-5053).

[22](#) – Sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96 (Racc. pag. I-785).

[23](#) – Sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97 (Racc. pag. I-3319).

[24](#) – Sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97 (Racc. pag. I-1157, in particolare punti 19-25).

[25](#) – Sentenza 19 settembre 2002, causa C-101/00 (Racc. pag. I-7487, in particolare punti 91-107).

[26](#) – Sentenza 29 aprile 2004, causa C-308/01 (Racc. pag. I-4777, in particolare punti 23-37).

[27](#) – Sentenze Rousseau Wilmot, punto 13; Wisselink, punto 8; v. anche l'ottavo 'considerando' della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»).

[28](#) – Sentenze Bergandi, punto 7; SPAR, punto 17; Pelzl, punto 14; v. anche primo e secondo 'considerando' della prima direttiva.

[29](#) – Sentenze Bergandi, punto 9; SPAR, punto 19; Pelzl, punto 18.

[30](#) – Sentenze Rousseau Wilmot, punto 16; Bergandi, punto 14; Wisselink, punto 17; Dansk Denkavit, punto 11; Bozzi, punto 9; Beaulande, punto 12; Careda, punti 13 e 24; UCAL, punto 33; Solisnor, punto 13; EKW, punto 20.

[31](#) – Punto 19.

[32](#) – Sentenze Rousseau Wilmot, punto 15; Bergandi, punti 8 e 15; Wisselink, punto 18; Giant, punto 12; SPAR, punto 23; Pelzl, punto 16.

[33](#) – Questa sintesi è tratta dalla sentenza Pelzl, punti 20 e 21. Le caratteristiche così delineate sono rimaste sostanzialmente invariate, sebbene vi siano lievi differenze nell'esatta formulazione: v. sentenze Dansk Denkavit, punto 11; Bozzi, punto 12; Beaulande, punto 14; Careda, punto 14; UCAL, punto 34; Solisnor, punto 14; EKW, punto 22; Tulliasiamies, punto 99; nonché GIL Insurance, punto 33.

[34](#) – V. sentenze Bergandi, punto 14; Giant, punto 11; SPAR, punto 22; Pelzl, punto 20.

[35](#) – V. supra, paragrafo 22, e la giurisprudenza ivi citata.

[36](#) – Sentenze Dansk Denkavit, punto 14; Careda, punto 14; Solisnor, punto 14; SPAR, punto 21; EKW, punto 22; GIL Insurance, punto 32.

[37](#) – Punto 15 e dispositivo. Si noti tuttavia che non tutte quelle caratteristiche sono state considerate rilevante nell'analisi svolta dalla Corte; v. infra, paragrafo 28 nonché note 50, 52 e 54.

[38](#) – Al punto 15.

[39](#) – Ai punti 18 e 19.

[40](#) – Ai punti 24 e 25.

[41](#) – Sentenze Rousseau Wilmot, punto 16; Giant, punto 14; Pelzl, punti 24 e 25.

[42](#) – Sentenze Bergandi, punti 16 e segg.; Wisselink, punto 20.

[43](#) – Sentenze Beaulande, punto 18; UCAL, punto 36; GIL Insurance, punto 36.

[44](#) – Sentenze Wisselink, punto 20; Bozzi, punto 16; Beaulande, punto 17; UCAL, punto 36; Pelzl, punto 23.

[45](#) – Sentenze Bozzi, punto 15; UCAL, punto 36; Tulliasiamies, punto 102.

[46](#) – Sentenze Bozzi, punto 16; Beaulande, punto 17; UCAL, punto 36; SPAR, punto 27; Tulliasiamies, punto 103; GIL Insurance, punto 36.

[47](#) – Ai punti 11 e 12.

[48](#) – Sentenza SPAR, punti 25 e 26.

[49](#) – Sentenze Wisselink, punto 10; Careda, punto 17; Tulliasiamies, punto 98.

[50](#) – Sentenze Giant, punto 9; Dansk Denkvit, punto 15; SPAR, punto 21.

[51](#) – Sentenza Careda, punto 18.

[52](#) – Sentenze Dansk Denkvit, punto 15; Careda, punti 23 e 25.

[53](#) – Sentenza Dansk Denkvit, punto 15.

[54](#) – Ibidem.

[55](#) – Finlandia, Francia, Ungheria, Italia e Spagna.

[56](#) – V. art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva. In varie occasioni la Commissione ha proposto un'aliquota massima, ma tale proposta non è stata accettata, sebbene, de facto, si applichi un'aliquota massima del 25%, probabilmente per ragioni pratiche connesse all'aumento del rischio di frodi allorché l'aliquota cresce.

[57](#) – V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Tesouro presentate nella causa Dansk Denkvit (paragrafo 8, sesto capoverso, a pag. I-2235).

[58](#) – Ai paragrafi 24 e 25 delle sue conclusioni.

[59](#) – Sebbene risulti dai punti 11 e 12 della sentenza Wisselink che tale conclusione non ha valenza assoluta, e che anche un'imposta che si applica in una singola fase può in alcuni casi impedire il corretto funzionamento del sistema comune di IVA.

[60](#) – La sentenza Bergandi suggerisce tuttavia, al punto 17, che un'imposta forfettaria basata su una valutazione obiettiva dei prevedibili ricavi potrebbe essere ricompresa nel divieto, se trasferita sul consumatore.

[61](#) – In particolare all'art. 13, parte B, lett. d).

[62](#) – La Commissione ha fatto approntare diverse relazioni sull'applicazione dell'IVA ai servizi finanziari, ivi incluse le operazioni bancarie. In particolare, sul sito web della Commissione è rinvenibile uno studio effettuato nel 1996 dalla Ernst & Young.

[63](#) – V. paragrafi 39, 40 e 53 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate in questa causa.

[64](#) – V. la giurisprudenza citata supra , al paragrafo 16. La Corte ha ovviamente tenuto conto della possibilità di trasferire l'onere dell'imposta, che è una caratteristica dell'imposizione indiretta, ma solo a fini di raffronto con l'IVA, e non per qualificare l'imposta come diretta o indiretta.

[65](#) – Diciottesima direttiva del Consiglio 18 luglio 1989, 89/465/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Soppressione di talune deroghe previste dall'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE (GU L 226, pag. 21).

[66](#) – Tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40); sebbene le direttive IVA siano numerate in ordine progressivo, non tutte quelle nell'ordine sono state di fatto adottate (o adottate nell'ordine progressivo).

[67](#) – V. paragrafo 27 e nota 41. Va rilevato che, a differenza di quanto avvenuto nella causa Dansk Denkavit, tutte queste sentenze sono state pronunciate da una sezione della Corte.

[68](#) – I governi francese ed ungherese hanno formulato osservazioni analoghe.

[69](#) – V. i successivi paragrafi 105 e segg.

[70](#) – V., in particolare, la sentenza Pelzl, punto 27; v. inoltre, con riferimento alla compatibilità di un tributo di livello locale con il divieto di imposte aventi effetto equivalente a quello di un dazio sulle esportazioni, sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, Carbonati (Racc. pag. I-8027, punti 27 e segg.).

[71](#) – V. il precedente paragrafo 27, note 41 e 45.

[72](#) – Punto 18 della motivazione.

[73](#) – Con la forse inopportuna eccezione, di minor rilievo, di operazioni esenti, qualora esse si pongano a monte di successive e collegate operazioni a valle.

[74](#) – Fatta forse eccezione per quelle di cui alle sentenze Rousseau Wilmot e SPAR, in nessuna delle quali la Corte ha fatto espresso riferimento alle quattro «caratteristiche essenziali».

[75](#) – V. il precedente paragrafo 96.

[76](#) – In numerose sentenze, dalla sentenza 3 luglio 1986, causa 34/86, Consiglio/Parlamento (Racc. pag. 2155, punto 48) alla sentenza 11 settembre 2003, causa C-445/00, Austria/Consiglio (Racc. pag. 8549, punti 103-106).

[77](#) – In numerose sentenze, dalla sentenza 5 giugno 1973, causa 81/72, Commissione/Consiglio (Racc. pag. 575) alla più recente sentenza 10 gennaio 2006, causa C-178/03, Commissione/Parlamento e Consiglio (non ancora pubblicata nella Raccolta).

[78](#) – V., in particolare, le prime tre cause dove la Corte ha fatto uso di questa possibilità: sentenze 15 ottobre 1980, causa 4/79, Providence Agricole de la Champagne (Racc. pag. 2823, punti 42-46), causa 109/79, Maïseries de Beauce (Racc. pag. 2883, punti 42-46), e causa 145/79, Roquette Frères (Racc. pag. 2917, punti 50-52).

[79](#) – V., per esempio, sentenze 15 gennaio 1986, causa 41/84, Pinna (Racc. pag. 1, punti 26-30); 26 aprile 1994, causa C-228/92, Roquette Frères (Racc. pag. I-1445, punti 17-30).

[80](#) – Sentenza 29 giugno 1988, causa 300/86, Van Landschoot (Racc. pag. 3443, punti 22-24).

[81](#) – Sentenze 19 ottobre 1977, cause riunite 117/76 e 16/77, Ruckdeschel (Racc. pag. 1753), e cause riunite 124/76 e 20/77, Moulins Pont-à-Mousson (Racc. pag. 1795).

[82](#) – Dalla prima, e più famosa, sentenza 8 aprile 1976, causa 43/75, Defrenne II (Racc. pag. 455, punti 69-75), alla più recente, almeno per ora, sentenza EKW (punti 57-60).

[83](#) – V., per esempio, sentenza 17 maggio 1990, causa C-262/88, Barber (Racc. pag. I-1889), la quale inoltre mostra come serie difficoltà non siano sufficienti a giustificare una limitazione degli effetti nel tempo: dopo aver rilevato (punti 40 e 41) che un numero molto consistente di lavoratori avrebbe potuto invocare il diritto alla parità di trattamento in base all'interpretazione del Trattato formulata, la Corte è poi passata ad accertare (punti 42 e 43) che gli Stati membri avevano potuto legittimamente ritenere che fosse possibile un'altra interpretazione.

[84](#) – A livello nazionale, la normale efficacia nel tempo di una sentenza di incompatibilità è parimenti o *ex tunc* (la norma generale, ad esempio, per i giudici di Belgio, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Spagna, Polonia e Portogallo) oppure *ex nunc* (la norma generale, ad esempio, per alcuni, se non tutti, i giudici di Austria, Repubblica ceca, Grecia, Ungheria e Slovenia; nel caso, quantomeno, di Grecia e Slovenia, le sentenze di alcuni altri giudici producono normalmente effetti *ex tunc*), con un'apparente prevalenza di *ex tunc*.

[85](#) – A livello nazionale, una simile prassi può essere seguita, a prescindere dal fatto che l'efficacia operi normalmente *ex tunc* o *ex nunc*. In generale, nell'interesse della certezza del diritto, su un'efficacia *ex tunc* ci si può basare solo in procedimenti che siano stati o possano ancora essere avviati entro i pertinenti termini processuali di decadenza, sebbene in alcuni ordinamenti giurisdizionali l'efficacia possa essere espressamente limitata al caso di specie, poiché il giudice non ha competenza ad annullare un provvedimento legislativo, ma solo a disapplicarlo (la norma generale, ad esempio, per i giudici di Danimarca, Finlandia, Lussemburgo, Svezia e Regno Unito). Quando gli effetti operano *ex nunc*, si fa normalmente eccezione per procedimenti che alla data della sentenza siano stati o possano ancora essere avviati entro i pertinenti termini procedurali di decadenza; per quelli i quali a tale data erano già stati avviati; oppure per quelli che hanno concretamente portato alla pronuncia.

[86](#) – Causa C-292/04.

[87](#) – Sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98 (Racc. pag. I-4071).

[88](#) – Paragrafi 43 e segg.

[89](#) – Sembrano rare le cause in cui i giudici nazionali dispongano l'annullamento di un atto legislativo con effetti a partire da una precisa data del passato.

[90](#) – Tra cui Austria, Belgio, Repubblica ceca, Germania, Ungheria, Polonia, Slovenia e Spagna. In altri ordinamenti, sussistono obiezioni di principio a questa soluzione, detta anche della «decorrenza futura». Come Lord Nicholls of Birkenhead ha spiegato recentemente nella causa National Westminster Bank/Spectrum Plus (2005; UKHL 41): «Il nocciolo dell'argomento principale contro le sentenze con decorrenza futura è che in questo paese l'adozione di una sentenza di tal genere eccede i limiti costituzionali imposti alla funzione giurisdizionale. Ciò equivarrebbe ad un'usurpazione, da parte del giudice, della funzione legislativa».

[91](#) – Ossia, in cui una norma di legge esistente, avente portata generale, è dichiarata incompatibile con una norma di rango più elevato; ammesso che ciò sia possibile, sarà difficile trovare una situazione assolutamente identica, in cui il giudice che accerta l'incompatibilità rinvi la causa ad un altro giudice, affinché quest'ultimo si pronunci sulla validità.

[92](#) – Il periodo tra la data della sentenza e la data a partire dalla quale si può invocare la medesima è talvolta denominato «*transitorio*». Va sottolineato comunque che ciò è fuorviante; il provvedimento nazionale impugnato è invalido e deve essere sostituito con effetti da una data precisa.

[93](#) – V., ad esempio, sentenza 16 gennaio 2003, causa C-265/01, Pansard (Racc. pag. I-683, punto 18); v., inoltre, la nota informativa della Corte riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte delle giurisdizioni nazionali (GU 2005, C 143, pag. 1), punto 6.

[94](#) – V. anche, più di recente, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-402/03, Skov (non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 51).

[95](#) – La circostanza che in questa sede le ragioni dell'affidamento del governo italiano si basino sulla garanzia della Commissione ovviamente non è decisiva; la buona fede si può anche fondare su progetti normativi fuorvianti o persino su una giurisprudenza poco chiara.

[96](#) – Si paragoni ciò con il dato, oscillante tra i 5 e i 13 miliardi di euro, in Germania, per la causa Meilicke; v. paragrafo 35 delle conclusioni.

[97](#) – La Banca Popolare ha proposto originariamente la sua azione nel 2001 e il rinvio è stato operato nell'ultima parte del 2003.

[98](#) – V. legge delega per la riforma del sistema fiscale statale (legge 7 aprile 2003, n. 80) in GURI 18 aprile 2003, n. 91, in particolare artt. 8 e 10, quarto, quinto e settimo comma, della medesima.

[99](#) – Ci sono precedenti (quantomeno) in pronunce del Bundesverfassungsgericht tedesco e della Cour d'Arbitrage belga (ossia, della Corte costituzionale, rispettivamente, di Germania e Belgio) a favore della scelta di una data futura corrispondente alla scadenza del pertinente periodo in corso, come un anno civile, un esercizio fiscale o un anno accademico.

[100](#) – V., ad esempio, sentenza 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World (Racc. pag. I-11365, punto 93 e giurisprudenza ivi citata).

[101](#) – GU 2004, C 21, pag. 16.

[102](#) – V. paragrafo 62 delle conclusioni.

[103](#) – V. le mie osservazioni nel paragrafo 159.

[104](#) – La precedente esposizione delle tesi della Commissione, tanto in sede di osservazioni scritte, che non sono rese pubbliche, quanto in udienza, potrebbe anche essere tenuta in considerazione, ma secondo me non può essere paragonata alla prima dichiarazione pubblica, per iscritto, motivata e in forma accessibile a tutti, dell'opinione di un membro della Corte.

[105](#) – Cit. alla nota 100 (punti 93-102).

[106](#) – V. sentenza EKW (punto 57, e giurisprudenza ivi citata).
