

Il Giudice Tributario può disapplicare una norma di diritto interno incompatibile con l'ordinamento comunitario, anche in via retroattiva

di **Commercialista telematico**

Publicato il 10 agosto 2009

**PARITA' DI TRATTAMENTO FISCALE TRA UOMINI E DONNE
SULL'INDENNITA' PER ESODO ANTICIPATO IN LINEA CON L'ART.3 DELLA
COSTITUZIONE**

La disapplicazione del diritto interno di uno Stato membro aderente alla Comunità Europea è possibile quando contrasta con il diritto Comunitario derivato.

La disapplicazione si rende anche possibile con effetti diretti ed immediati oltre che in modo retroattivo (ex tunc) con le limitazioni sui rimborsi del D.P.R.602/73, quando trattasi di norme in campo tributario/fiscale che confliggono oltre che con l'esistenza di Direttiva Europea anche con pronunce su pregiudiziali, emesse dalla Corte di Giustizia Europea.

Con la sentenza della CTR Umbria n°21/03/2009 - relatore ed estensore il Prof. Alfredo Quarchioni -, è stato affermato un importante principio: il giudice tributario può disapplicare una norma di diritto interno incompatibile con l'ordinamento comunitario anche in via retroattiva, specialmente se, come nel caso esaminato nel ricorso, tale norma costituisca una illegittima discriminazione fondata sul sesso ad una agevolazione fiscale, quale quella di cui trattasi.

Il caso riguardava la tassazione Irpef della buonuscita per esodo anticipato dal lavoro percepita da un dipendente, uomo, nel 2003.

Sul T.F.R erano state applicate dal datore di lavoro le aliquote fiscali ordinarie, anziché l'aliquota ridotta prevista dall'art.17 (ora art.19), comma 4-bis del TUIR.

Il beneficio riconosciuto da tale disposizione, ora abrogata, riguardava gli incentivi all'esodo corrisposti a lavoratori con più di 55 anni e a lavoratrici con più di 50 anni.

Il dipendente uomo, trovandosi in una età compresa tra 50 e 55, sentendosi

ingiustamente discriminato, aveva presentato una istanza di rimborso, bocciata dall'Agenzia delle Entrate.

Da qui il ricorso ai primi giudici, che respingevano il ricorso avallando la tesi difensiva dell'Agenzia dell'Entrate, basata sull'assunto che la norma nazionale in questione, successivamente alla suddetta sentenza, è stata oggetto di espressa abrogazione legislativa a partire dal 2006, per cui - di fatto - non può essere invocata la disapplicazione di una norma che non è più in vigore e che pertanto la pronuncia della Corte di Giustizia delle Comunità Europee non poteva avere effetti diretti ed immediati sulla disposizione nazionale in questione.

Non sentendosi appagato, il contribuente proponeva appello e con una disamina articolata i Giudici di merito hanno dato ragione al contribuente, ricordando che esiste oramai un potere di disapplicazione della norma nazionale, sulla base di una supremazia del diritto comunitario, attraverso i regolamenti, le direttive e le sentenze della Corte di Giustizia Europea che forniscono una interpretazione autentica delle Direttive medesime, laddove la norma nazionale è configgente, spingendosi oltre nella sentenza, con una applicazione retroattiva ex-tunc, della illegittimità.

Nella sentenza viene ribadito che la Corte di Giustizia delle Comunità Europee,

mentre lascia la facoltà e la discrezionalità agli Stati membri di escludere l'eccezione di discriminazione del limite di età fondata sul sesso per la concessione della pensione di vecchiaia e di fine lavoro, non ammette l'eccezione della discriminazione fondata sul sesso ad una agevolazione fiscale, quale quella di cui trattasi.

Con la stessa sentenza, viene anche esplicitato il difetto ed il limite giurisdizionale nei riguardi della richiesta di risarcimento del danno per lite temeraria (art.96 c.p.c.) da parte dello stesso contribuente.

10 agosto 2009

Commercialista telematico

MASSIMA

Sentenza n° 21/03/2009 DEL 23 Aprile 2009-

**PARITA' DI TRATTAMENTO FISCALE TRA UOMINI E DONNE
SULL'INDENNITA' PER ESODO ANTICIPATO IN LINEA CON L'ART.3 DELLA
COSTITUZIONE**

La disapplicazione del diritto interno di uno Stato membro aderente alla Comunità Europea è possibile quando contrasta con il diritto Comunitario derivato.

La disapplicazione si rende anche possibile con effetti diretti ed immediati oltre che in modo retroattivo (ex tunc) con le limitazioni sui rimborsi del D.P.R.602/73, quando trattasi di norme in campo tributario/fiscale che confliggono oltre che con l'esistenza di Direttiva Europea anche con pronunce su pregiudiziali, emesse dalla Corte di Giustizia Europea.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Signor G. I., nel 2003 concordava e riceveva dal datore di lavoro l'erogazione di **un'indennità per esodo anticipato dal lavoro** , per un importo lordo complessivo di € 43.000,00

Su tale indennità di fine rapporto , venne applicata dal datore di lavoro

un'aliquota fiscale ai fini dell'IRPEF pari al 22,38% sulla somma di € 39.099,00 e una aliquota pari al 28,17% sulla somma di € 3.901,00, anziché una aliquota ridotta alla metà (50%) secondo il regime tributario previsto dall'art. 17, comma 4 bis, del D.P.R 22 dicembre 1986, n 917 , come modificato dal Dlgs 2 settembre 1997, n. 314, diventato art. 19 del medesimo D.P.R in seguito al Dlgs 12 dicembre 2003, n 344 dicembre 2003;

Il contribuente, essendo un lavoratore con età compresa tra i 50 e i 55 anni, avendo ricevuto un trattamento fiscale diverso ,sentendosi aggravato da una tassazione maggiore di € 9.849,26, anziché quella con aliquota ridotta del 50% pari a € 4.924,63 , quest'ultima prevista per i lavoratori uomini con più di 55 anni e per le lavoratrici donne con più di 50 anni, alla data di cessazione del rapporto e prevista dal D.Lgs. 18 febbraio 2000 n 47 e successive integrazioni, **inoltrò in data 16/06/2006, richiesta di rimborso** all'Agenzia delle Entrate di Perugia della maggiore somma, **rimborso che gli venne negato.**

In seguito a ciò, l'I...., inoltrò ricorso depositato il 23/11/2006 alla CTP di Perugia , citando la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, C-207/04, **affermando che** la Corte ha **dichiarato che la direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE**, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento per le condizioni di lavoro fra gli uomini e le donne, **deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una norma** quale quella controversa nella causa principale che consente, a titolo di incentivo all'esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini.

Afferma altresì che, alla luce della citata sentenza, l'art. 17 (ora art 19) del D.P.R. n 917/1986 della normativa italiana, deve considerarsi automaticamente disapplicato, laddove fa dipendere l'applicazione dell'aliquota ridotta al 50% del TFR, dalla differente età per i lavoratori uomini e donne.

L’Agenzia dell’Entrate , costituendosi in giudizio, resisteva, sostenendo che la norma nazionale in questione , successivamente alla suddetta sentenza, è stata oggetto di espressa abrogazione dell’art. 36 comma 23 del D.L. 223/06 , per cui di fatto non può, ad oggi, essere invocata la disapplicazione di una norma che non è più in vigore.

Aggiungeva che con detta modifica il legislatore ha, in sostanza, rimosso qualsiasi contrasto della normativa nazionale con la normativa comunitaria ma che però, a tutela dei diritti di coloro che avevano già contrattato un piano incentivato di esodo la stessa norma ha previsto in deroga che: *“La disciplina di cui al predetto comma 4-bis continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Osservava inoltre che la pronuncia della CE, non può avere effetti diretti ed immediati sulla disposizione nazionale in questione, una volta che questa sia stata adeguata allo stesso principio comunitario enunciato.

I giudici di primo grado, respingevano il ricorso, ritenendo facoltativo e comunque non un obbligo, **la richiesta di pronuncia pregiudiziale** alla Corte di Giustizia (art. 234 Trattato U.E.), sulla questione in discussione sollevata dalla parte.

Ritenevano altresì non consentito al giudice nazionale disapplicare una norma emanata dal Legislatore che, come nel caso in esame, ha tenuto conto della sentenza della Corte di Giustizia U.E. che eliminando la disparità ha fissato comunque un limite temporale sulla base di un criterio normativo importante dettato dall’art.11 delle disposizioni sulla legge in generale (non retroattività).

Con appello depositato il 7/01/2008, il contribuente, chiedeva la completa riforma della sentenza impugnata emessa dai primi giudici con

l'accoglimento dell'appello, la condanna delle spese di giudizio oltre al risarcimento del danno subito da parte dell'Agenzia delle Entrate di Perugia., ravvisando nella resistenza dell'Ufficio, la fattispecie della lite temeraria di cui all'art. 96 cpc.

Giudicando infatti la pronuncia della sentenza, carente nell'iter logico seguito, incongrua e contraddittoria, il contribuente ritiene, con articolata motivazione, non necessario il rinvio pregiudiziale d'interpretazione previsto dall'art.234 del Trattato UE al caso in questione, in quanto risulta al caso di specie palesemente contrastante la norma nazionale con la norma comunitaria sorretta da giurisprudenza favorevole all'appellante, prevedendo diversamente una tassazione differenziata basata semplicemente sul sesso, discriminando cioè gli uomini dalle donne.

Con riferimento invece all'efficacia temporale della norma comunitaria richiamata e messa in discussione dall'Ufficio e dai primi giudici, afferma che la sentenza emessa dalla Corte europea C-207/04 sull'argomento, ha interpretato favorevolmente la Direttiva comunitaria e come tale, avendo valore **ex tunc** si estende ai rapporti sorti in epoca antecedente alla pronuncia della sentenza interpretativa della corte medesima.

Pertanto per il caso in questione, non vale la regola del "tempus regit actum", che riguarda la successioni delle leggi nel tempo, sollevata dall'ufficio.

Costituendosi in appello l'Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto già espresso nel ricorso, ritiene con memoria che la decisione impugnata non sia meritevole di alcuna censura e che pertanto vada confermata.

Ribadisce che la invocata disparità di trattamento fiscale delle somme percepite ad incentivo per l'esodo tra lavoratori uomini e donne, è stata già oggetto di correzione da parte del legislatore con l'art. 36 comma 23 del D.L. n. 223/06 che

ha abrogato il comma 4 bis dell'art 17, ora 19, del D.P.R. 917/86, introducendo però una disposizione transitoria per salvaguardare i diritti dei lavoratori per i quali il rapporto di lavoro era cessato per effetto di accordi sorti prima della entrata in vigore del decreto, non valendo la pronuncia della sentenza della Corte di Giustizia richiamata dalla controparte, con effetti diretti, immediati e retroattivi sulla disposizione nazionale in questione.

MOTIVI DELLA DECISIONE - DIRITTO

Il Collegio, con seduta in camera di consiglio, ritiene fondato il ricorso del contribuente e meritevole di accoglimento l' appello.

L'integrazione degli Stati Europei, ha portato automaticamente ad incidere i rapporti tra giudice nazionale ed organi giurisdizionali europei, tanto che ormai si deve parlare sempre più di un "Giudice dell'Europa" con aspetti si di collaborazione tra le varie legislazioni nazionali, ma anche di giusta osservanza della gerarchia giurisdizionale sia nell'interpretazione e sia nell'applicazione del diritto comunitario.

Ed è proprio su quest'ultimo aspetto che deve essere letta e giudicata la controversia in questione essendo la materia tributaria quella sulla quale hanno maggiormente inciso le direttive e gli atti comunitari in genere, diventando un ambito privilegiato sul quale e' chiamato a cimentarsi, quale dominus, il giudice tributario

Il Collegio, al fine di delineare un quadro concettuale di riferimento che consenta di arrivare in modo più spedito, comprensibile e trasparente alle risposte delle domande richieste dalle parti in causa, schierate su posizioni contrapposte, **ritiene opportuno** fare un breve "**escursus**" **preliminare**, sia in termini di nomenclatura, quali i Regolamenti, le Direttive, le sentenze della Corte di Giustizia europea, richiamata dal diritto tributario europeo e non ultimo effettuare un' analisi della giurisprudenza, non sempre concorde, creatasi sulla questione.

Esiste oramai **un potere di disapplicazione** della Norma nazionale, sulla base di una **supremazia del diritto comunitario**, attraverso i regolamenti, le direttive e le sentenze della Corte di Giustizia Europea, fornendo quest'ultime, la interpretazione autentica delle Direttive medesime , individuando di fatto la norma interna incompatibile e autorizzando il giudice nazionale a disapplicare la disposizione confliggente, sia essa di emanazione anteriore ovvero successiva a quella comunitaria.

Del resto l'esercizio di questo potere trova in parallelo sul piano processuale tributario, l'art.7 del D.lgs. 546/92, quando stabilisce che *"le Commissioni tributarie se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio"*.

Ovviamente è un riconoscimento questo, di un potere generale di disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo con una efficacia limitata al giudizio in corso ("incidenter tantum") salvo le eventuali questioni pregiudiziali poste all'attenzione della Corte di Giustizia sull'applicazione delle Direttive comunitarie e che costituiscono veri contenziosi a tutti gli effetti dietro esplicita domanda di una delle parti (art.234 del Trattato dell'unione europea).

Si tratta, comunque per quest'ultimo caso di esercizio **"facoltativo"** per il giudice nazionale di prima istanza e quindi per le Commissioni tributarie Provinciali e Regionali, mentre diventa invece **"obbligatorio"** per il giudice nazionale di ultima istanza quale la Corte di Cassazione, a meno che la norma di cui trattasi risulti chiara o trattasi di questione identica ad altra già sollevata e sulla quale già esista giurisprudenza consolidata da parte della stessa Corte di Giustizia, come di fatto esiste per il caso in questione.

Un altro passaggio importante per definire la questione di cui trattasi, riguarda **il diritto comunitario derivato** che *comprende un insieme di atti*

giuridici adottati dalle istituzioni comunitarie, nei limiti delle competenze e con gli effetti che il Trattato dell'Unione Europea sancisce.

Sono atti, quest'ultimi, destinati ad incidere in modo rilevante sugli ordinamenti giuridici interni e sulle posizioni giuridiche dei singoli Stati, spesso senza che occorra un intervento formale del legislatore nazionale, mentre altre volte occorre precisare o integrare obbligazioni delineate dall'atto comunitario, lasciando alla discrezionalità degli Stati membri quanto alla determinazione definitiva del suo contenuto.

Proprio l'art. 249 del Trattato CE, sancisce la tipologia degli atti a mezzo dei quali le istituzioni comunitarie esercitano le competenze loro attribuite, comprendendo ***tra gli atti vincolanti, i Regolamenti, le Decisioni, le Direttive.***

Mentre ***il Regolamento*** e' un atto legislativo di portata generale ed astratta dotato ***di obbligatorietà integrale*** diretta nel territorio degli Stati producendo effetti immediati ed attribuendo ai cittadini diritti tutelabili davanti ai giudici nazionali, ***la Direttiva comunitaria*** è uno strumento di armonizzazione a cui le istituzioni comunitarie maggiormente ricorrono in materia tributaria e costituisce invece ***un atto obbligatorio*** rivolto allo Stato circa il risultato da raggiungere ***ma con forme e mezzi rimessi alla discrezionalità dello Stato medesimo.***

In proposito, la Corte di giustizia Europea ha puntualizzato che se la Direttiva risulta dettagliata e particolareggiata, con contenuto cioè precettivo, chiaro, preciso, incondizionato assume effetto diretto con possibilità da parte del privato di farla valere contro lo Stato ed al giudice di applicarla immediatamente, opponendola alla norma interna incompatibile con un cosiddetto "effetto verticale" mentre invece non è immediatamente operativa nei rapporti tra privati "effetto orizzontale".

Il caso di cui trattasi rientra nella possibilità del contribuente di far valere la Direttiva enunciata, contro la legge dello Stato, non completamente adeguatasi, con effetto diretto.

Sulla questione infatti di cui si discute, - parità di trattamento tra uomini e donne sull'indennità di esodo anticipato - e che fanno capo sostanzialmente alle due direttive Comunitarie: Direttiva 76/207/CEE del 9 febbraio 1976 (art.3,5,7) e Direttiva 79/7/CEE del 19 dicembre 1978 (art.7 e 8), sono state proposte questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia Europea, da parte di giudici tributari nazionali (vedi le Commissioni tributarie CTP di Novara e CTP di Latina) circa l'art.17, comma 4 bis del D.P.R n°917/86, se violi, contrasti o comunque crei condizioni di disparità di trattamento fiscale tra uomo e donna in virtù dell'età (50 anni per le lavoratrici donne e 55 anni per i lavoratori uomini), vietate dall' art.141 del Trattato UE.

Le risposte della Corte di giustizia Europea, sulle pronunce pregiudiziali richieste sulla questione, sono state fornite in modo chiaro ed imperativo, con la sentenza C-2007 /04 del 21 luglio 2005.

Mentre si lascia la facoltà e la discrezionalità agli Stati membri di escludere l' eccezione di discriminazione del limite di età fondata sul sesso per la concessione della pensione di vecchiaia e di fine lavoro, non si ammette l'eccezione della discriminazione fondata sul sesso ad una agevolazione fiscale , quale quella di cui trattasi.

L'affermazione viene, ulteriormente rafforzata ed estrinsecata con ***l'ordinanza della Corte di Giustizia Europea del 16 gennaio 2008 , nei procedimenti riuniti C-128/07 - C-131/07***, dove viene in modo imperativo affermato che, qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di

trattamento, **il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore**, che deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria.

In particolare viene affermato in modo rafforzativo che, come conseguenza di quanto già deciso dalla stessa Corte Europea , al punto 33 del procedimento di causa C-207/04 con sentenza del 21 luglio 2005 che la deroga prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7 **non è applicabile ad una misura fiscale** quale quella di cui all'art. 17, n. 4 bis del DPR n. 917/86.

Ciò detto e per quanto premesso, **nel caso di specie trattandosi di diritto comunitario derivato , essendo le Direttive comunitarie citate ad effetto verticale**, per essere state armonizzate e interpretate dalle sentenze della Corte di giustizia Europea, **esso è immediatamente applicabile gerarchicamente sugli ordinamenti nazionali** e quindi anche al nostro con riferimento alla norma di cui trattasi.

Ciò comporta la disapplicazione della normativa incompatibile nazionale citata, in quanto ancora discriminante, se applicata al caso e comunque peggiorativa, con l'accoglimento di quanto denunciato dal contribuente al fine di rendere effettivo il principio di uguaglianza, come previsto anche dalla nostra Costituzione (art.3) , facendo godere degli stessi benefici , indipendentemente dal sesso, sul piano del trattamento fiscale.

Del resto, anche la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate , attraverso la circolare n.62/E emanata, ha riconosciuto il limite inserito all'adeguamento normativo del legislatore nazionale rispetto alla direttiva comunitaria, interpretata dalla Corte di G.E,

Tant'è che la stessa Direzione Centrale ha invitato le Agenzie delle Entrate periferiche a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente nella materia in esame e se ne ricorrono i presupposti, a provvedere al relativo abbandono secondo le modalità di rito.

Con riferimento poi alla richiesta di risarcimento da parte del contribuente per il danno subito dall'Agenzia delle Entrate di Perugia, ravvisando nella resistenza dell'Ufficio medesimo la fattispecie della lite temeraria di cui all'art. 96 cpc. questo Collegio oltre a ritenere non meritevole la questione stante la peculiarità della controversia sia nella novità che nella obbiettiva difficoltà interpretativa delle norme di diritto comunitario che né rendono giustificata l'incertezza, reputa improponibile la domanda per difetto di giurisdizione, non potendo tale tipo di controversia sussumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992, attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie.

La sola previsione degli **“altri accessori”** comma 1 art.2 non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, per **“accessori”** devono intendersi esclusivamente gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria.

E' facoltà comunque del contribuente, se lo ritiene, investire il giudice ordinario per verificare e accertare se vi sia stato da parte della stessa Amministrazione fiscale un comportamento tale da aver violato le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione (Legge n. 212/2000 - Statuto del contribuente) determinando la violazione di un diritto soggettivo.

Stante la peculiarità della questione sia nella novità e nella obbiettiva difficoltà interpretativa delle norme di diritto comunitario, si ritiene equo compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

In riforma della sentenza appellata , condanna l’Agenzia delle Entrate di Perugia al rimborso richiesto dal contribuente oltre interessi; spese di entrambi i gradi compensati.

Perugia, 23 Aprile 2009

Il Presidente del Collegio - Massimo Zanetti

Il Giudice Relatore-Estensore Alfredo Quarchioni