



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il legislatore fiscale finalmente sensibile ai dettami europei: la recente disposizione in tema di accertamenti IVA e scudo fiscale.

di Roberta Alfano

Abstract - The article 8, paragraph 16, letter i) of decree 16 of 2012, has explicitly stated that the so-called 'tax shield' does not exclude the Italian VAT assessment. The provision shows that the legislator intends to conform finally to the dictates of European jurisprudence. After a few judgements of European Court of Justice sentencing Italy on the Vat tax amnesty, the legislator marks his own discretion in compliance of the European fiscal policies too.

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La disciplina italiana dello scudo fiscale - 3. segue: i recenti provvedimenti normativi in materia- 4. La definizione agevolata IVA nella giurisprudenza della Corte di Giustizia riferita all'Italia - 5. Conclusioni

1. Introduzione - Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, recentemente convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44 ha dettato una serie di innovative disposizioni relative al regime fiscale correlato all'emersione di capitali. In particolare il decreto, di stampo chiaramente filo-europeista, con l'art. 8, comma 16, lettera i), ha esplicitamente stabilito che nell'ambito degli effetti del c.d. scudo fiscale «non è comunque precluso l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto»; i contribuenti che hanno aderito allo scudo e che subiscono un accertamento con riferimento agli anni "coperti" dall'emersione non possono avvalersi degli effetti della sanatoria ai fini dell'accertamento dell'IVA.

Si tratta di una disposizione di particolare rilievo, che esprime l'intenzione del legislatore di conformarsi ai dettami della giurisprudenza europea che ha in molteplici occasioni dichiarato l'illegittimità di pratiche interne condonative, in particolare italiane: fra queste certamente possono annoverarsi le diverse norme volte all'emersione delle attività detenute all'estero ed al successivo rimpatrio o regolarizzazione di capitali.

L'emersione delle attività sommerse e il successivo rimpatrio o regolarizzazione di capitali si caratterizza generalmente - per quanto con caratteristiche peculiari diversi nei vari ordinamenti - per l'inibizione dell'attività di accertamento tributario riferita ai maggiori imponibili accertati fino a concorrenza degli importi emersi.

La pratica dello "scudare" ha avuto rilevante seguito fra i vari ordinamenti, quale espressione della libertà interna dei singoli legislatori, con i limiti del rispetto dei principi

fiscali europei¹⁰⁵. Si tratta di un provvedimento di condono fiscale “impuro” intrinsecamente agevolativo, che, come ogni fattispecie volta alla rimessione totale o parziale del debito tributario, solleva però di per sé stessa molteplici perplessità sull’effettivo rispetto della normativa europea.

In Italia, si sono succedute più versioni di scudo; l’ultimo, il c.d. scudo *ter* regolato dall’art. 13-*bis* del D.L. 1 luglio 2009 n. 78 inserito con l’art. 1 della legge 3 agosto 2009 n. 102, si è prestato immediatamente a molteplici critiche in merito alla compatibilità interna¹⁰⁶ ed europea, in particolare proprio con riferimento alla disciplina IVA¹⁰⁷.

La recente disposizione normativa, in linea con i dettami europei, ha altresì scongiurato l’apertura di una procedura d’infrazione verso l’Italia sollecitata da alcuni europarlamentari italiani¹⁰⁸ proprio per il possibile contrasto dello scudo con la disciplina IVA: le Autorità fiscali italiane hanno infatti rassicurato la Commissione UE nei diversi incontri avvenuti a Bruxelles, sul fatto che non vi sarebbe stata copertura IVA, così come poi esplicitamente previsto dall’art. 8, comma 16, lettera i) del D.L. 12/2012.

Prima di analizzare le recenti disposizioni, appare in primo luogo opportuno tratteggiare i diversi provvedimenti interni per l’emersione e la conseguente regolarizzazione delle attività detenute all’estero.

2. La disciplina italiana dello scudo fiscale - Il D. L. 25 settembre 2001 n. 350, convertito con legge 23 novembre 2001 n. 409 e successivamente prorogato con il D.L. 24 dicembre 2002 n. 282 aveva previsto, in occasione del *changeover* della lira con l’euro, l’emersione e la conseguente regolarizzazione delle attività detenute all’estero da taluni soggetti residenti in Italia. Era stata prevista la possibilità di rimpatriare denaro e attività di natura finanziaria, ovvero di regolarizzare le proprie attività all’estero, corrispondendo una somma pari al 2,5% delle attività rimpatriate o regolarizzate oppure sottoscrivendo speciali titoli di Stato per un importo pari al 12% delle attività. Era dunque stabilita una duplice opzione tra il pagamento di una sanzione pari al 2,5% dell’ammontare da condonare e la sottoscrizione di titoli di Stato italiani ad un tasso di interesse inferiore a quello di mercato, per un importo pari al

¹⁰⁵ Per un’analisi inerente anche altri Paesi membri E. TRAVERSA, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell’Unione Europea*, in Dir. prat. trib. int., 2010, I, 253, par. B2.

¹⁰⁶ F. FALCONE-A. IORIO, *con lo scudo difesa a due stadi*, in il sole 24 ore, 15 ottobre 2010, 35; A TOMMASSINI, *E’ davvero necessaria l’esibizione immediata della dichiarazione riservata per lo scudo fiscale?* in Corr. trib., n. 43/2010, 3525; A. IORIO, *Invalidità dello scudo fiscale: verifiche del fisco e «rischi» per il contribuente* in Corr. trib. n. 43/2010, 3550; G. BIZIOLI - C. SACCHETTO, *Quei principi caduti sullo scudo* in www.lavoceinfo.it del 29 gennaio 2010.

¹⁰⁷ Analogamente sono stati prospettati dubbi sulla compatibilità con la direttiva europea sull’antiriciclaggio, posto che la legge sullo scudo fiscale impedirebbe alle banche di denunciare movimenti di capitali sospetti.

¹⁰⁸ Si tratta della denuncia degli europarlamentari L. Magistris, V. Prodi, N. Rinaldi e G. Uggias.

12% della somma da regolarizzare¹⁰⁹. Soggetti passivi erano quelli interessati alla disciplina del cd. monitoraggio fiscale *ex lege* 227/1990: le persone fisiche titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate, ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., fiscalmente residenti nel territorio dello Stato¹¹⁰. Gli effetti prodotti dall'adesione alla sanatoria si sostanziano nella preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di imposta non scaduti, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio; nell'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle sul monitoraggio fiscale; nell'esclusione della punibilità per i reati di cui all'art. 8, comma 6, lett. c), della legge 289/2002¹¹¹.

La copiosa attività interpretativa dell'Agenzia dell'Entrate¹¹² ne aveva definito le modalità applicative, prevedendo, ad esempio, l'impossibilità di estendere la sanatoria anche alle somme detenute in Italia derivanti da sottofatturazioni e, di converso, la possibilità di procedere al rimpatrio o alla regolarizzazione di altre attività comunque detenute all'estero, fra cui quelle costituite direttamente al di fuori del territorio dello Stato, qualora fossero state violate le disposizioni in materia di monitoraggio.

Lo scudo fiscale prevedeva che i contribuenti che optavano per il rimpatrio delle attività finanziarie non dichiarate avevano altresì diritto a porre in essere una dichiarazione anonima¹¹³; gli investitori che mantenevano i loro capitali all'estero erano invece tenuti a dichiarare personalmente al fisco i propri depositi in banche estere¹¹⁴.

¹⁰⁹ S. CAPOLUPO, *Lo scudo fiscale: modalità di rientro dei capitali ed effetti fiscali* in il fisco, n. 38 / 2001, 12489; L. SALVINI, *Lo "scudo fiscale"* in il fisco, n. 42 / 2001, 13577; A. MONTE, *«rientro» e «regolarizzazione» dei capitali detenuti irregolarmente all'estero* in Corr. Trib., n. 14 / 2002, 1234; G. MARONGIU, *Il rimpatrio delle attività detenute all'estero* in Corr. Trib., n. 18/2002, 1577;

¹¹⁰ Erano escluse le società di persone ed equiparate, le società di capitali e gli enti commerciali pubblici e privati. Rileva G. MARONGIU, *Il rimpatrio delle attività detenute all'estero*, cit., 1577 che appare agevole coglierne la ragione di opportunità, più difficile darne una spiegazione in punto di razionalità giuridica, in particolare per le società a stretta composizione familiare. Analogamente per lo scudo fiscale del 2009, L. TOSI - R. LUPI, *Protezione dello scudo fiscale e trattamento deteriore per le società* in Dial. trib., n. 4/2010, 369.

¹¹¹ in particolare si trattava delle previsioni di cui agli artt. 2, 3, 4, 5 e 10 del D. Lgs 74/2000, nell'ipotesi in cui tali reati fossero riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria.

¹¹² Circ. min. 1 ottobre 2001, n. 85/E, in Corr. Trib. n. 42/2001, 3183; 4 dicembre 2001, n. 99/E, ivi n. 2/2002, 168; 5 dicembre 2001, n. 101/E, ivi n. 2/2002, 175; 30 gennaio 2002, n. 9/E e 13 marzo 2002, n. 24/E, entrambe reperibili in Banca dati Bigsuite IPSOA.

¹¹³ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni, collette*, in Riv. Dir. Trib., n. 3/2003, 191 evidenzia che le dichiarazioni riservate tolgono al condono anche quella possibile funzione di "emersione dell'evasione" che ne costituiva l'unica argomentazione a sostegno.

¹¹⁴ La Commissione ha ritenuto tale differenza di trattamento la conseguenza inevitabile dell'opzione esercitata dal contribuente di mantenere il proprio capitale all'estero: per il fisco erano necessarie ulteriori informazioni che potevano essere fornite solo con la dichiarazione nominativa del contribuente, per verificare se la sanzione del 2,5% fosse stata correttamente calcolata e pagata. A. GIOVANNINI, *scudo fiscale e anonimato* in Rass. Trib., n. 1 / 2002, 253. La Commissione aveva ritenuto che l'obbligo di una dichiarazione nominativa per coloro che avevano mantenuto il patrimonio all'estero trovava fondamento nella necessità per l'amministrazione finanziaria di individuare i redditi riferiti ai capitali esteri; oltre ciò, era necessario al fisco poter verificare anche in futuro le dichiarazioni dei redditi di tali investitori esteri, per garantire il successivo pagamento delle imposte.

La Commissione europea aveva rilevato che la sottoscrizione di titoli di Stato si sostanzava in una misura equivalente al pagamento della sanzione del 2,5% e si era domandata se l'eventuale incentivo alla sottoscrizione di titoli di Stato, di per sé stesso, potesse costituire una violazione dell'art. 63 TFUE¹¹⁵. In realtà la norma italiana prevedeva per i contribuenti due strumenti alternativi di pagamento della relativa sanzione; la Commissione li aveva ritenuti equivalenti da un punto di vista finanziario, posto che i titoli di Stato erano emessi ad un tasso di interesse inferiore rispetto al tasso di mercato applicato in quel momento. In entrambi i casi, dunque, il Tesoro italiano avrebbe ricevuto dal contribuente un importo equivalente; il contribuente era libero di scegliere una delle due opzioni senza che fossero previsti incentivi ad acquistare titoli di Stato italiani¹¹⁶. Una tale percentuale di capitale da regolarizzare non poteva essere considerata quantitativamente in grado di ostacolare la libera circolazione dei capitali all'interno dell'Unione Europea¹¹⁷.

Lo scudo *ter* è apparso immediatamente più debole e dal punto di vista europeo sono stati posti dubbi di legittimità su diversi fronti. In primo luogo si è dubitato della compatibilità con la direttiva europea sull'antiriciclaggio, posto che la legge sullo scudo fiscale impedirebbe alle banche di denunciare movimenti di capitali sospetti. E' stato poi evidenziato il possibile contrasto con le regole europee in materia di aiuti di stato: lo scudo fiscale favorendo soltanto una minoranza di evasori rispetto alla maggioranza di contribuenti che hanno adempiuto correttamente ai propri obblighi fiscali rileva una selettività quanto meno dubbia rispetto alle disciplina prevista dall'art. 107 e ss TFUE.

Su tutti il dubbio in merito alla copertura dello scudo su possibili accertamenti IVA, potenziato dalla giurisprudenza europea ed interna in tema di condono IVA, formatasi tra il primo scudo fiscale e il terzo e che ha visto l'Italia in veste di protagonista principale. L'analisi di tale giurisprudenza aveva spinto, da un lato parte della dottrina ad ipotizzare, ben prima della modifica normativa in oggetto, la necessità di esclusione dei tributi armonizzati dall'ombrello di protezione dello scudo¹¹⁸; dall'altro aveva certamente

¹¹⁵ Procedura d'infrazione n. 2001/2226

¹¹⁶ come invece accaduto per altre fattispecie europee, quale la legge portoghese 29 luglio 2005, n. 39-A/2005, in tema di regolarizzazione fiscale, la RERF, "*Regime Excepcional de Regularização Tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português*". Il beneficio della sanzione ad aliquota ridotta portoghese era subordinato all'investimento dell'intero importo da regolarizzare in titoli di Stato interni; la legge italiana prevedeva invece un investimento entro il tetto del 12% del patrimonio rientrato.

¹¹⁷ Altro dubbio di compatibilità con il diritto dell'Unione Europea era stato posto in merito al ricorso esclusivo alle banche con sede in Italia per poter esercitare l'opzione del rimpatrio dei capitali. Si trattava, infatti, di una possibile discriminazione verso le banche con sede in altri Stati membri, con violazione del principio della libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione Europea. La Commissione aveva evidenziato che solo le banche con sede in Italia avrebbero potuto adempiere all'obbligo di versare la sanzione del 2,5% al Tesoro italiano, in sostituzione del contribuente, per cui non si era realizzata alcuna incompatibilità europea.

¹¹⁸ F. TUNDO, *Gli effetti preclusivi dello scudo fiscale e l'IVA* in Corr. Trib., n. 46/2009, 3731;

influenzato l'attività interpretativa dell'Amministrazione in tema di scudo. Non appare infatti casuale che l'esplicita indicazione dell'opponibilità dello scudo anche con riferimento all'IVA contenuta nelle circolari sul primo scudo sia poi venuta meno nelle circolari successive. Tale "dimenticanza" può, maliziosamente, far ipotizzare il tentativo dell'Amministrazione di non evidenziare (troppo chiaramente) alla Commissione Europea il contrasto europeo dato dall'opponibilità dello scudo in riferimento all'IVA: *let sleeping dogs lie*.

3. segue: i recenti provvedimenti normativi in materia– Il D. L. 16/2012 , rubricato "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento", ha posto in essere ulteriori cambiamenti alla disciplina dello scudo, sulla falsariga di quanto già disciplinato con l'art. 19 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, che aveva previsto un'imposta straordinaria per le attività oggetto di rimpatrio o regolarizzazione, ancora segretate¹¹⁹.

Circa gli effetti degli scudi fiscali viene esplicitamente stabilita l'inopponibilità di tale procedura ai fini IVA, chiarendo in via autentica i diversi dubbi prospettatisi sin dall'emanazione del D.L. 78/2009.

L'Agenzia delle entrate si era inizialmente espressa per la non accertabilità di *tutti* i tributi riferiti alle attività oggetto di emersione¹²⁰. Tale linea interpretativa era stata confermata dal Governo, secondo cui lo scudo fiscale esplicava effetti anche ai fini IVA: tale forma di regolarizzazione non si pone in contrasto con la normativa comunitaria, posto che, a differenza dei condoni, lo scudo non si sostanzia in una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento di operazioni soggette ad IVA¹²¹.

Il *revirement* dell'Agenzia non si era fatto attendere: la circolare 29 gennaio 2010, n. 6/E aveva evidenziato che lo scudo *ter* si inserisce «in un mutato contesto internazionale caratterizzato dall'adozione di strumenti di cooperazione internazionale volti a contrastare fenomeni di evasione fiscale»; l'impianto normativo originario dello scudo si manteneva inalterato ma doveva essere «fatta salva la conformità alle disposizioni comunitarie in

¹¹⁹ Si tratta di un'imposta cosiddetta straordinaria dell'1,5% ; gli intermediari finanziari devono trattenere l'imposta dalle attività regolarizzate o rimpatriate o ricevere la provvista dallo stesso contribuente. Il D. L. prevede altresì un'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai prodotti finanziari, sulle attività scudate, sugli immobili situati all'estero e sulle attività finanziarie detenute all'estero da persone fisiche residenti in Italia. L'applicazione concreta di tali imposte ha dato vita a diversi problemi interpretativi con riferimento agli intermediari finanziari che devono effettuare il prelievo, con riguardo alla corretta delimitazione del periodo di riferimento, all'identificazione dei prelievi e delle dismissioni riferite alla movimentazione dei conti scudati, ai trasferimenti del conto scudato ed alla tassazione delle attività finanziarie detenute all'estero. E. MIGNARRI, *Disposizioni in materia di imposta di bollo sulle comunicazioni relative a prodotti finanziari, attività scudate e detenute all'estero* in *il fisco*, n. 15 / 2012, 2230.

¹²⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E . Sul punto E. MIGNARRI, *L'imposta di bollo speciale sui rapporti segreti e quella straordinaria sui prelievi*, in *il fisco*, n. 9/2012, fasc. n. 2, 1363.

¹²¹ Ricorda il *question time* del 21 ottobre 2009 A. IORIO, *Scudo fiscale senza copertura Iva: effetti minimi sul primo perdono*, in *Il Sole-24 Ore* del 26 febbraio 2012 ; analogamente B. SANTACROCE, *Le violazioni Iva sono accertabili*, *ivi*, 30 aprile 2012.

materia di IVA e di antiriciclaggio, nonché alle relative interpretazioni della Corte di giustizia».

Accanto all'attività interpretativa dell'Agenzia altri fattori hanno favorito l'emanazione della norma in oggetto.

Nel novembre 2009, la già ricordata denuncia posta in essere da alcuni euro-parlamentari italiani alla Commissione UE proprio relativa all'incompatibilità dello scudo con la normativa europea in tema di IVA¹²².

Contestualmente una pronuncia della Corte di Cassazione - da tempo più attenta del legislatore rispetto ai moniti provenienti dall'Unione Europea - che sanciva, con riferimento ai reati tributari, l'inapplicabilità dello scudo agli accertamenti IVA. Con sentenza 19 luglio 2011 n. 28724 la III sezione aveva infatti esplicitamente dichiarato che l'adesione allo scudo fiscale *ter* offre copertura penale solo limitatamente ai reati in cui sono rilevanti i capitali trasferiti e posseduti all'estero, poi rimpatriati o regolarizzati¹²³. La causa di non punibilità prevista dallo scudo si riferisce alle sole condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio e si applica esclusivamente ai delitti in materia di dichiarazione, fraudolenta o infedele, al delitto di omessa dichiarazione nonché a quello di occultamento o distruzione di scritture contabili. E' necessario un vincolo stretto tra reato tributario commesso e somme scudate. Il venir meno di tale legame lascia il contribuente soggetto alle sanzioni penali tributarie. Lo scudo fiscale non determina un'immunità soggettiva in relazione a reati fiscali nella cui condotta non rilevino affatto i capitali trasferiti e posseduti all'estero e successivamente oggetto di rimpatrio: non è dunque esclusa la punibilità per delitti diversi, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, le indebite compensazioni o, come nel caso di specie, l'omesso versamento dell'IVA.

Su tutto la giurisprudenza della Corte di Giustizia, che, proprio con riferimento all'Italia - ma non solo - aveva evidenziato la necessità che le diverse fattispecie agevolative interne siano conformi ai parametri comunitari, in particolare con riferimento - ma non solo - ai tributi armonizzati.

Il Governo ha dunque posto in essere un'inequivocabile scelta europeista, secondo cui l'applicazione della normativa sullo scudo non può non avvenire in conformità alle regole comunitarie.

¹²² Tale iniziativa si è poi risolta con un'archiviazione, ovvero senza apertura di una procedura di infrazione nel marzo del 2012. Occorre però rilevare che l'archiviazione è avvenuta per meri motivi di *opportunità*, per assenza di prove fattuali e concrete dell'interferenza dello scudo rispetto agli accertamenti Iva e non per motivi giuridici come sarebbe accaduto nell'ipotesi in cui la denuncia fosse stata reputata infondata. A. CRISCIONE, *La Ue assolve lo scudo fiscale* in Il Sole-24 Ore del 1 marzo 2012.

¹²³ in il fisco, n. 33/2011, 5372.

L'art. 8, comma 16, lettera i), del D.L. 16/2012 sancisce che è possibile evitare l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, fino a concorrenza delle somme scudate, sui maggiori imponibili relativi ad attività d'impresa o di lavoro autonomo, ma non l'accertamento IVA e la possibile irrogazione delle sanzioni. Lo scudo - che in ogni caso non avrebbe potuto avere effetto con riferimento, ad esempio, ad accertamenti relativi all'imposta irregolarmente detratta o all'errata applicazione di una aliquota agevolata rispetto a quella ordinaria - non opera ai fini IVA neppure entro i limiti delle attività emerse ovvero in riferimento ai maggiori imponibili anche astrattamente riconducibili alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di emersione¹²⁴.

La norma ha suscitato immediatamente diversi dubbi interpretativi. In primo luogo occorre un fisiologico coordinamento con il dettato del comma 3 dell'art. 13-*bis* del D.L. n. 78/2009, modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b), n. 1), del D.L. 3 agosto 2009, n. 103 secondo cui « Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale». Ciò comporta che lo scudo non dovrebbe poter essere utilizzato né a favore del contribuente per impedire un accertamento IVA, né a favore del fisco per avviare un accertamento ai fini IVA, nell'ipotesi di terzo tipo in cui sia resa nota l'adesione del contribuente all'emersione: si pensi ad esempio, alla possibile ma poco probabile rinuncia volontaria all'anonimato per evitare di pagare la nuova imposta di bollo speciale sulle attività oggetto di rimpatrio.

La novella ha poi sollevato il dubbio circa il contrasto con l'art. 10 dello Statuto in tema di affidamento, posta la fiducia riposta dai contribuenti nella non applicazione di possibili accertamenti per *tutti* i tributi e il ruolo¹²⁵. Il contrasto di norme nazionali con principi europei, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia¹²⁶, non può dar

¹²⁴ Rilevano G. ANDREANI - F. GIOMMONI, *Le novità in tema di scudo fiscale e di imposta di bollo sulle attività finanziarie* in Corr. Trib., n. 13/2012, 949, che prima della novella *de qua*, lo scudo sarebbe stato preclusivo dell'accertamento con riguardo a ricavi o compensi percepiti «in nero», astrattamente identificabili con le somme oggetto del rimpatrio.

¹²⁵ Ancora, G. ANDREANI - F. GIOMMONI, *Le novità in tema di scudo fiscale e di imposta di bollo sulle attività finanziarie*, cit., 949, che, a conferma della possibile lesione dell'art. 10 dello Statuto ricordano, nota 15, la risposta del Governo in materia del 21 ottobre 2009, n. 5-01971 in Banca Dati BIG Suite, IPSOA a specifica interpellanza parlamentare

¹²⁶ I principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario e devono essere rispettati dalle Istituzioni comunitarie: Corte di Giustizia, 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione, in Racc., 533 e, da ultimo, Corte di Giustizia, 26 aprile 2005, Causa C-376/02, Stichting "Goed Wonen" contro Staatssecretaris van Financiën, in Racc. p. I-03445, Punto 32. parimenti devono essere rispettati dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive europee: Corte di Giustizia, 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex, in Racc., I-8153, punto 26; Corte di Giustizia 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße GbR contro Finanzamt Paderborn in Racc., I-04279 Punto 47; Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc., I-5337, punto 57

luogo ad affidamento del soggetto dell'ordinamento nazionale, ove lo stesso non sia stato provocato da specifici comportamenti degli organi comunitari¹²⁷. La Corte di Giustizia ha chiaramente evidenziato che tali principi «non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente, e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'IVA contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, quando (...) gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti della futura adozione della detta legge e dell'effetto retroattivo previsto in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate¹²⁸».

Indiscutibili, dunque, le ripercussioni negative per il contribuente “scudato” convinto di essersi messo al riparo da successivi accertamenti relativi a tutti i tributi e di aver guadagnato per tutti i tributi l'immunità con il rimpatrio: a ciò si aggiunga il rischio concreto del raddoppio dei termini di accertamento, di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 per le ipotesi di emersione di notizie di reato.

Il rimpatrio dei capitali altro non è che un condono impuro: ciò sollecita una sintetica ricostruzione di quanto definito dalla giurisprudenza europea relativa all'Italia in tema di condono IVA. Contestualmente, appare opportuno soffermarsi anche su un'altra recente sentenza della Corte di Giustizia, che ancora una volta vede l'Italia come protagonista: in data 29 marzo 2012 la Corte si è pronunciata in merito alla rottamazione delle liti fiscali ultradecennali, proprio in tema di IVA, con una pronuncia che *prima facie* parrebbe foriera di ulteriori perplessità.

4. La definizione agevolata IVA nella giurisprudenza della Corte di Giustizia riferita all'Italia - I condoni fiscali - insieme di atti più o meno tipici finalizzati all'abbandono di pretese sanzionatorie di natura amministrativa e civile connesse ad illeciti fiscali pregressi al verificarsi di determinate condizioni stabilite dalle norme di riferimento¹²⁹ - possono assumere molteplici forme. Accanto ai condoni “puri” sono presenti molteplici condoni “impuri” - come appunto il rimpatrio di capitali - quantitativamente più numerosi, in cui il premio per gli evasori non si sostanzia esclusivamente nell'abbandono delle sanzioni ma

¹²⁷ Cass., sez. trib., 18 settembre 2009, n. 20068 e 20069 in *Foro it.* n. 12/2009, I, 3330

¹²⁸ Corte di Giustizia, 26 aprile 2005, Causa C-376/02, Stichting "Goed Wonen" contro Staatssecretaris van Financiën, in *Racc.*, I-03445

¹²⁹ F. TESAURO, *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 537; ID, *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. Trib.*, 1982, 1437; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, 10; G. PASSARO, *Condono nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv.*, sez. comm., III, Torino, 1988, 383; F. BATISTONI FERRARA, *Condono*, (*dir. trib.*), in *Enc. dir.*, agg., V, Milano, 2001, 250; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 296; ID, *Commento a Corte di Giustizia 17 luglio 2008, causa C-132/06: alcune puntualizzazioni sulla illegittimità dei condoni* in *Giur. trib.*, (Dottrina), 2008, 281.

nella modifica e rideterminazione di elementi essenziali del tributo: presupposti, regole sulla determinazione della base imponibile, aliquote, deduzioni, divieti di compensazione e di rimborsi - elencazione indicativa e non tassativa - , hanno subito significative agevolazioni per indurre gli evasori a regolarizzare la propria posizione, sollevando molteplici dubbi di legittimità interna¹³⁰ ed europea¹³¹.

Nell'ipotesi di condoni, puri o impuri, di tributi armonizzati, la giurisprudenza europea ha chiaramente evidenziato che la sola previsione di una definizione agevolata costituisce *ex se* una violazione della direttiva 2006/112/CE¹³².

Eclatante è la situazione italiana. La Corte di Giustizia ha esaminato le due principali tipologie di sanatoria fiscale contenute nella L. 27 dicembre 2002, n. 289, l'integrazione degli imponibili degli anni pregressi - la cd. integrativa semplice - , prevista dall'art. 8 e la definizione automatica per gli anni pregressi - il cd. condono tombale - previsto dall'art. 9, al fine di valutarne la compatibilità con le norme europee in materia di IVA. Le sentenze C-132/06 del 17 luglio 2008¹³³ e C-174/07 del 11 dicembre 2008¹³⁴ hanno dichiarato che l'Italia è venuta meno agli obblighi derivanti dalla sesta direttiva IVA, sancendo l'illegittimità degli artt. 8 e 9 della legge¹³⁵. La rinuncia espressa all'accertamento e alla riscossione dell'IVA

¹³⁰ M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in Riv. Dir. fin. Sc. Fin., 1988, 311; G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in Il fisco, 2003, n. 6, 795; F. PICCIAREDDA, voce «Condono» (dir. trib.), in Enc. giur. Trecc., 2003; E. DE MITA, *Il condono fiscale fra genesi politica e limiti costituzionali*, in Il fisco, 2003, 7313. Il giudice delle leggi ha evidenziato che non si tratta di una definizione esaustiva, in grado di tener conto di tutte le molteplici disposizioni e fattispecie sottese: si tratta di un istituto meramente procedimentale, in grado di decongestionare il contenzioso, permettendo, nel contempo, di acquisire entrate pubbliche. Corte Costituzionale, 26 febbraio 1981, n. 33; 7 luglio 1986 n. 172; 11 febbraio 1988, n. 160; 13 luglio 1995, n. 321 tutte reperibili in www.cortecostituzionale.it.

¹³¹ R. MICELI, *I condoni fiscali "impuri" in materia di Iva e il principio comunitario di effettività: l'evidente contrasto e le incerte conseguenze*, in Dir. prat. trib. internaz., 2008, 1294; F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2010, n. 11, 971; E. TRAVERSA, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, cit., 229; R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in Dir. prat. trib. int., 2011, n. 2, p. 477.

¹³² Diversa la questione nell'ipotesi di tributi non armonizzati, in cui non sembra rilevarsi un contrasto con principi europei. Si tratta infatti di tributi di stretta competenza degli Stati membri, che, nel prevedere un provvedimento agevolativo, devono però garantire il rispetto dei principi derivanti dall'art. 4 TFUE e non interferire con il corretto funzionamento del mercato unico. Anche per le imposte non armonizzate occorre però verificare se alcuni aspetti specifici siano suscettibili di costituire violazioni del diritto dell'Unione Europea. In tal senso occorre ricordare il già citato caso portoghese oggetto della recente Corte di Giustizia, 7 aprile 2011 causa C-20/09 – Commissione/Repubblica Portoghese in Riv. Dir. Trib. n. 7-8/2011, 185, su cui R. ALFANO, *A agevolazioni fiscali per il rimpatrio di capitali, principi europei e discrezionalità interna* ivi, 198.

¹³³ in Racc., 2008, I-05457 in Riv. Dir. trib., 2008, II, 334, con nota di G. FALSITTA, *I condoni fiscali Iva come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*; G. TINELLI, *Condono IVA ed effetti comunitari* in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2008, n. 1, 937; S. MEDICI, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di IVA*, in Riv. Dir. Trib., 2009, IV, 34; G. M. DE FLORA, *Osservazioni sull'incompatibilità del condono IVA con la normativa comunitaria*, in Riv. Dir. Trib., 2009, IV, 238; E. MARELLO, *La Corte di giustizia censura il condono IVA: le ricadute di una importante decisione*, in Giur. it., 2009, (Diritto tributario), 241.

¹³⁴ in Racc., 2008, I-00180; la sentenza della Corte di Giustizia sul caso C-174/07 riproduce la sentenza relativa alla causa C-132/06 :la legge italiana 350/2003 condannata nel caso C-174/07 aveva meramente prorogato lo stesso condono IVA all'anno 2002.

¹³⁵ A. RENDA, *Il contrasto tra la definizione agevolata delle pendenze tributarie e la sesta direttiva Iva: un ostacolo all'integrazione tra ordinamento nazionale e comunitario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2005, I, 551 ss; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. Dir. Trib., 2009, I, 395 ss, punto 7.1; A. ALBANO, *Incompatibilità comunitaria del condono ed effetti nazionali*, in Rass. Trib., 2010, 842;

contrasta con gli artt. 2 e 22: da un lato, inficia il meccanismo sostanziale di applicazione del tributo, privato di ogni deterrente e affidato esclusivamente alla buona volontà del contribuente, e dall'altro compromette le garanzie di riscossione di risorse proprie della Comunità.

Sulla base di tali sentenze della Corte di Giustizia, il giudice di legittimità italiano ha spinto decisamente verso una moralizzazione del sistema, tentando di ampliare la portata delle sentenze stesse, che avevano un impatto contenuto sulle diverse tipologie di definizione previste dalla legge di condono 2002¹³⁶. Le Sezioni Unite - a seguito delle ordinanze n. 22517 del 23 ottobre 2009 e n. 25566 del 4 dicembre 2009 della quinta sezione - hanno provveduto a fare chiarezza. Con le ordinanze nn. 3673 e 3675 e le sentenze, nn. 3674, 3676 e 3677 tutte del 17 febbraio 2010 hanno sancito che non tutte le definizioni agevolate disposte da ogni legge di condono sono incompatibili con i parametri europei; qualora però una determinata fattispecie appaia incompatibile con il sistema comune dell'IVA è legittima un'interpretazione estensiva¹³⁷.

Recentemente la Corte di Giustizia ha avuto modo di pronunciarsi, in modo affatto diverso, su una diversa fattispecie tutta italiana. L'art. 3, comma 2-*bis* del decreto legge 25 marzo 2010 n. 40, aggiunto dalla legge di conversione 73/2010, aveva previsto per il contribuente la possibilità di chiudere in forma agevolata le liti fiscali pendenti da oltre dieci anni in Corte di Cassazione o Commissione Tributaria Centrale, qualora il fisco fosse risultato soccombente in entrambi i giudizi di merito. Era possibile definire le controversie pendenti in Corte di Cassazione alla data del 25 maggio 2010 pagando una percentuale pari al cinque per cento del valore; le liti pendenti in Commissione Tributaria Centrale da oltre dieci anni e nelle quali parimenti l'amministrazione fosse stata soccombente nei primi due

¹³⁶ Cass., sez. trib., 18 settembre 2009, n. 20068 e 20069, cit. G. FALSITTA, *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di IVA*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, 979. «Il percorso argomentativo della Suprema Corte non è privo di una sua rigorosa solidità: la premessa su cui si fonda è che la Corte di giustizia europea abbia inteso precludere, in linea generale, forme di definizione automatica che, per le loro modalità e per i loro presupposti, si traducono in una generalizzata rinuncia a priori ad esercitare i poteri di accertamento e di controllo sull'adempimento dei contribuenti, venendo meno all'obbligo, implicito quanto meno nelle imposte armonizzate, di assicurare effettività alla applicazione dei tributi, con un'adeguata azione di recupero delle evasioni, delle elusioni e delle frodi». La citazione è tratta da M. BASILAVECCHIA, *Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2010, 423

¹³⁷ Le SS.UU. hanno infatti dichiarato illegittima la "rottamazione" delle cartelle inerenti la riscossione IVA prevista dall'art. 12 della legge 289/2002 attribuendo alla sentenza della Corte di giustizia una portata estensiva sul punto, in virtù dell'interpretazione adeguatrice della norma, cui il giudice nazionale è tenuto. Relativamente all'art. 16 della predetta legge 289/2002, la Suprema Corte ha invece reputato la fattispecie del condono sulle liti pendenti prevista da tale articolo come una forma di transazione giudiziale dell'imposta secondo parametri non collegati con la definizione dell'imposta stessa: tale transazione, a giudizio della Corte, sarebbe finalizzata esclusivamente alla prevenzione e alla composizione del contenzioso in atto. Pertanto, non deve essere considerata incompatibile con quanto previsto in sede europea.

gradi di giudizio, venivano invece definite automaticamente senza versamento di alcuna somma¹³⁸.

I giudici di legittimità - con ordinanza n. 18055 del 4 agosto 2010 ed ordinanza n. 22309 del 3 novembre 2010¹³⁹ - e la Commissione tributaria centrale - ordinanza della Sezione di Bologna del 08 ottobre 2010, n. 1 - hanno evidenziato la possibile incompatibilità della norma con il diritto europeo.

Il rinvio del giudice di legittimità - causa C-417/10 - si riferisce sia all'IVA sia ai tributi non armonizzati. Per tali tributi si è posto il dubbio di compatibilità della rottamazione sia in merito al rispetto delle libertà fondamentali in tema di circolazione - posto che la norma avrebbe favorito indiscriminatamente le sole imprese e i soli soggetti residenti in Italia¹⁴⁰ - sia con riferimento alla violazione del divieto di aiuti di Stato, per la selettività del vantaggio realizzatosi¹⁴¹.

Nelle controversie in tema di IVA - causa C-500/10 - come quella rilevata dalla Commissione tributaria centrale, il giudice del rinvio aveva evidenziato l'illegittimità di una rinuncia integrale all'imposizione fiscale relativamente ad un tributo la cui applicazione costituisce interesse primario dell'ordinamento europeo, come evidenziato dalla Corte di Giustizia nelle precedenti pronunce contro l'Italia¹⁴².

In data 29 marzo 2012 la Corte di Giustizia, in linea con quanto evidenziato dall'Avvocato Generale nelle Conclusioni del 17 novembre scorso, ha però dichiarato, per

¹³⁸ Non sono definibili le controversie in materia di aiuti di Stato dichiarati illegittimi con decisione della Commissione europea ovvero di riscossione di crediti tributari esteri, nonché quelle in cui sia parte resistente un ente non riconducibile allo Stato, come, ad esempio, un ente locale; sono al contrario definite le controversie nelle quali sia parte del giudizio l'agente della riscossione, quando l'ente titolare della pretesa tributaria è comunque l'amministrazione finanziaria dello Stato.

¹³⁹ La Cassazione, da un lato ha ipotizzato l'estensione del principio di matrice europea dell'abuso del diritto in materia fiscale non solo al campo dell'IVA, ma anche delle imposte dirette attraverso un ragionamento impegnativo e sulla base di una premessa da verificare per la quale si rinvia a F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, in Corr. Trib., n. 24/2010, 971; dall'altro si ipotizza che l'agevolazione realizzata possa violare la disciplina degli aiuti di Stato prevista dagli artt. 107 e seguenti TFUE. L'istituto giuridico interno delle agevolazioni fiscali, cui certamente appartiene il condono, deve infatti essere analizzato congiuntamente a quello economico degli aiuti fiscali europei, per evitare il pericolo concreto che misure compatibili in campo interno siano invece qualificate come aiuti di Stato in sede europea.

¹⁴⁰ F. TUNDO, *Definizione delle liti in Cassazione ed in Commissione tributaria centrale*, in Corr. Trib. n. 24/2010, 1897; M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali del diritto comunitario e costituzionale* in Corr. Trib., 2010, 3273.

¹⁴¹ Lo Stato membro che ha posto in essere un vantaggio selettivo deve, ex artt. 107 ss TFUE, dimostrare che lo stesso sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema stesso; in caso contrario qualora la Corte rilevasse la violazione del divieto di aiuti di Stato, la disposizione di condono si configurerebbe come un aiuto illegale, se non preventivamente notificata - come nel caso della definizione delle liti ultradecennali - alla Commissione. Nel caso di specie il dubbio che si tratti di un provvedimento selettivo appare legittimo: è applicato ad una cerchia particolarmente ristretta di beneficiari (F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, cit., ricorda, nota 26, che, a seguito di una interrogazione a risposta immediata in Commissione Finanze della Camera del 12 ottobre 2010, il sottosegretario all'Economia ha evidenziato che, a tale data, erano state avanzate 177 istanze di definizione) e si evidenzia una rinuncia dello Stato alle liti a fronte di un'entrata oggettivamente esigua, che risulta ingiustificabile per la natura e la logica del sistema impositivo.

¹⁴² F. TUNDO, *I possibili effetti della incompatibilità comunitaria della definizione delle liti ultradecennali pendenti in Commissione tributaria centrale* in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1 / 2011, 62

entrambe le cause, la compatibilità della norma in questione con l'ordinamento comunitario, discostandosi apertamente dal proprio orientamento precedente.

Con riferimento alle sole controversie in tema di IVA la Corte, richiamando espressamente la precedente giurisprudenza riferita al condono italiano, ribadisce che dall'analisi degli articoli 2 e 22 della sesta direttiva e dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio, godendo di una certa libertà circa le modalità applicative. Occorre però che sia garantita la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione, senza che si realizzino differenze significative nel modo di trattare i contribuenti sia dal punto di vista interno sia all'interno di uno Stato membro che nell'insieme di tutti loro. Ciò comporta che tale obbligo non può porsi in contrasto con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio ex art. 47, secondo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e art. 6, paragrafo 1 della CEDU.

Per la Corte la misura contenuta all'art. 3, comma 2 bis, del D.L. 40/2010 non costituisce una rinuncia generale alla riscossione dell'IVA per un dato periodo, ma una disposizione eccezionale diretta a far osservare il principio del termine ragionevole; l'estinzione delle procedure più vecchie pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado, comporta il passaggio in giudicato della decisione di secondo grado. Tale misura, inoltre, per il suo carattere puntuale e limitato, dovuto ai presupposti della sua applicazione, non crea significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e non pregiudica il principio di neutralità fiscale.

La sentenza, non in linea con la precedente giurisprudenza europea, ha sollevato più di una perplessità. Posto che è assolutamente indiscutibile che la pendenza delle liti per oltre un decennio innanzi ad un giudice nazionale contrasti con l'art. 6 CEDU in tema di ragionevole durata dei processi, si concorda che « tale questione - che si qualifica come endemica nel nostro ordinamento - necessita di una soluzione strutturale, e non può in alcun modo essere risolta legittimando una disposizione di legge che consente la conclusione della lite prima dell'intervento di una sentenza a seguito dell'unilaterale manifestazione di volontà di una delle parti che come tale non può che essere subita dalla controparte processuale¹⁴³».

La Corte di Giustizia europea, che da tempo pone in essere una fondamentale e sicura azione di reprimenda nei confronti del legislatore fiscale con decisi inviti a non compromettere (troppo frequentemente) il sistema delle entrate in ragione di immanenti esigenze di cassa, ha in tale fattispecie preferito un diverso temperamento di interessi,

¹⁴³ Ancora F. TUNDO, *L'Avvocato generale della Corte UE «salva» la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC* in Corr. Trib. n. 3/2012, 207.

soluzione probabilmente – come si evince dalle considerazioni dell’Avvocato generale, – in contrasto con quella prospettata dal servizio giuridico della Commissione Europea.

In un momento storico in cui il legislatore interno, che a lungo ha navigato a vista nella difficile ricerca di un baricentro per la propria discrezionalità, mostra finalmente di orientarsi conformemente ai parametri europei la sentenza della Corte di Giustizia appare difficilmente comprensibile sia dal punto di vista di principio sia di eventuali motivazioni politiche: è immediatamente evidente che la rottamazione delle liti ultradecennali è vicenda affatto diversa dal punto di vista economico e sostanziale rispetto – ad esempio - a quella IRAP.

La sentenza trova giustificazione meramente alla luce del noto pragmatismo della Corte. La misura contenuta all’art. 3, comma 2 bis, del D.L. 40/2010 ha carattere eccezionale, non deve essere interpretata come una rinuncia generale alla riscossione dell’IVA ed è diretta a far osservare il principio del termine ragionevole del processo.

Le ordinanze del giudice di legittimità e della Commissione tributaria centrale evidenziavano una chiara volontà di censurare e contenere l’esercizio della discrezionalità legislativa, con un forte richiamo ai principi di legalità e di eguaglianza sostanziale, quest’ultimo limite e al tempo stesso garanzia dell’azione in campo tributario¹⁴⁴. Il maggior credito dato dalla pronuncia della Corte di Giustizia al principio della ragionevole durata del processo è probabilmente una scelta di minore efficacia rispetto ad una pronuncia di incompatibilità della norma per contrasto con i principi IVA. Soprattutto con riferimento ad una pronuncia verso l’Italia, in un momento in cui finalmente il legislatore tributario interno si è impegnato a definire la propria discrezionalità nel rispetto dei principi europei.

5. Conclusioni – L’art. 8 comma 16, lettera i), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 ha stabilito inequivocabilmente che fra gli effetti dello scudo fiscale non rileva alcuna preclusione a possibili accertamenti IVA. Il decreto, di stampo chiaramente filo-europeista, è un rilevante segnale di una rinnovata apertura del legislatore rispetto ai principi europei.

Un rispetto faticoso, foriero di molteplici effetti negativi per il contribuente e di possibili azioni successive. Non appare infatti peregrino ipotizzare, che, in caso di successivi accertamenti IVA, il contribuente possa proporre un’azione per la ripetizione dell’indebito relativo alla mancata copertura dello scudo, posto che aveva proceduto alla regolarizzazione per evitare l’accertamento su *tutti* i tributi; parimenti si può ipotizzare un’azione per il risarcimento del danno prodottosi in capo al contribuente che aveva proceduto al rimpatrio

¹⁴⁴ Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, 2007, cap. III, 97 e ss.

dei capitali e che ha perso parte dell'immunità che era convinto di aver acquisito con lo scudo.

Il legislatore fiscale interno è stato a lungo sordo ai richiami europei, delegando al giudice di legittimità di evidenziare tali principi, in un tentativo estremo di moralizzazione del sistema.

Le diverse pronunce europee in tema di definizione agevolata della pretesa tributaria sembrano dunque aver iniziato a far breccia nel legislatore, che pare aver compreso la necessità che un provvedimento condonistico non risulti eccessivamente vantaggioso rispetto al potenziale inadempimento del contribuente e che debba necessariamente rispettare i principi a base del sistema generale delle imposte¹⁴⁵, in particolare con riferimento ai principi in tema di IVA. Occorre un fermo irrigidimento delle misure di definizione agevolata, che, al di là del gettito immediato a favore dell'erario, piantano il seme di future riduzioni di entrate, in particolare per la perdita oggettiva di credibilità agli occhi dei contribuenti, così potenziati nell'endemica tendenza alla disubbidienza fiscale¹⁴⁶.

Il legislatore, dunque pare iniziare un lento cammino di adeguamento verso le diverse declaratorie di illegittimità che hanno interessato i provvedimenti condonistici italiani in tema di IVA: la norma, in linea con i vincoli interni ed europei, si pone nel rispetto di una necessaria "circolarità" del diritto che tenti di contenere l'eccessiva estensione della discrezionalità amministrativa in campo tributario¹⁴⁷.

In tale contesto che vede finalmente la realizzazione di un primo passo concreto del legislatore interno, unia perplessità è data dalla recente pronuncia della Corte di Giustizia in tema di rottamazione delle liti fiscali ultradecennali riferita proprio all'IVA. La Corte, in contrasto con la propria interpretazione consolidata secondo cui la mera previsione di una definizione agevolata in tema di IVA costituisce di per sé stessa una violazione della direttiva 2006/112/CE, ha sancito la legittimità di una norma che preveda l'estinzione automatica dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado qualora il fisco risulti soccombente nei primi due gradi di giudizio. La Corte giudica eccezionale la disposizione, finalizzata a far osservare il principio del termine ragionevole del processo. Interpretazione

¹⁴⁵ Così M. BASILAVECCHIA, *Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite*, cit., 423

¹⁴⁶ « l'effetto a medio-lungo termine di questo condono-colletta-assicurazione sarà bensì quello di fare un po' di gettito, ma a danno del gettito da accertamento (poiché brucerà gli imponibili passati), e soprattutto a danno del gettito futuro, poiché avrà, come i precedenti e forse più dei precedenti, un effetto diseducativo nei confronti sia dell'amministrazione finanziaria che dei contribuenti». Così A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, cit., 191.

¹⁴⁷ R. PERRONE CAPANO, *La stabilizzazione del sistema tributario riformato nel 2007, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale, sottovalutando gli effetti depressivi, ha accentuato le conseguenze della recessione e ora condiziona la ripresa, frenandola*, in *Innovazione e Diritto*, Rivista on line della facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II, 2010, n. 6, in www.innovazioneeditirrito.unina.it.

certamente in linea con la pragmaticità propria della Corte: l'adesione a posizioni meno rigide in nome di un diverso contemperamento di interessi che permetta di pervenire a soluzioni meno radicali probabilmente però, non trova la sua espressione migliore in questa specifica fattispecie e in questo specifico momento storico, in cui il legislatore tributario appare finalmente sulla strada per comprendere il ruolo dell'istanza europea nella definizione dei limiti alla propria discrezionalità.

Accesso agli atti tributari tra Statuto dei diritti del contribuente ed aperture giurisprudenziali

di Gabriella De Maio

Abstract – According to the European Union Law and the administrative jurisprudence access to the tax documents is admissible in the period after the conclusion of the procedure. More precisely, the taxpayer has a genuine interest and timely access to documents related to the phases of assessment, collection and payment, from which knowledge can emerge legal irregularity (substantial or procedural) demonstrating the total or limited illegitimacy of the tax procedure. Inaccessibility is temporally limited to the preliminary phase in the tax proceedings because there isn't secrecy in the phase following the conclusion of the procedure for adoption the final measure of assessment owed.

SOMMARIO: 1. L'influsso del diritto comunitario ed il sistema delle "qualificazioni" - 2. La "vicinanza" del diritto tributario al diritto amministrativo - 3. Il Consiglio di Stato conferma una lettura "costituzionalmente orientata" del divieto di accesso agli atti tributari - 4. Conclusioni

1. L'influsso del diritto comunitario ed il sistema delle "qualificazioni" - L'applicabilità dei principi del diritto amministrativo al diritto tributario è un tema particolarmente delicato¹⁴⁸, considerato che il diritto tributario riprende istituti di altri settori del diritto per riproporli nel proprio ambito "adattandoli" alle peculiari caratteristiche dell'attività dell'amministrazione finanziaria. Esso si presenta, come sostenuto da autorevole dottrina¹⁴⁹, come un diritto "qualificante, in quanto adegua ai propri principi la fattispecie normativa qualificata appartenente ad altro ramo del Diritto".

Le specifiche caratteristiche, dunque, del diritto tributario non consentono un'applicazione analogica diretta ed immediata degli istituti di altri settori del diritto, ma impongono un'attenta ponderazione dell'istituto "mutuato" e del contesto in cui se ne ipotizza l'applicazione, facendo salvi possibili adattamenti che non alterino i principi di natura tributaria¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Sul punto A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, pag. 703 e ss., P.PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento*, in Riv. dir. fin. e sc. Fin., 2007, I, pag. 84 e ss.

¹⁴⁹ In tal senso, A. AMATUCCI, in *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene editore, 2007, 292 e ss..

¹⁵⁰ Sulla distinzione, (rectius) distanza tra la materia amministrativa e quella tributaria cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in Rass. Trib., 3/2011, pag. 563 e ss. L'A. sostiene che in linea generale i principi sull'attività amministrativa tributaria siano oggi contenuti essenzialmente nello