

Le conseguenze alla declaratoria di illegittimità del condono IVA della Corte di Giustizia

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
In breve, sulla sentenza della Corte lussemburghese	2523
La situazione dei soggetti che hanno optato per la rateazione delle somme necessarie per il condono	2526
<i>Quid iuris</i> per le controversie aventi ad oggetto il disconoscimento della validità del condono e, con essa, dei relativi effetti premiali, ad opera dell'Amministrazione finanziaria?	2527
Conclusioni	2528

In seguito alla sentenza emessa nella causa C-132/06 (**vedi pag. 2531**), con la quale la Corte di Giustizia Ce (1) ha dichiarato incompatibile con la disciplina comunitaria dell'IVA gli istituti premiali recati dagli articoli 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, poiché rappresentanti una "rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili" effettuate in determinati periodi d'imposta, occorre interrogarsi sulle possibili conseguenze pratiche che da tale arresto possono derivare. Per

l'esattezza, sono tre le posizioni che meritano di essere valutate, ossia:

- a) la posizione di quanti hanno aderito al condono, versando in unica soluzione;
- b) la posizione di coloro che, pur avendo regolarmente aderito, abbiano versato in tempi successivi nella forma rateale;
- c) la condizione di quanti abbiano pendente un giudizio, nel quale si controverta della validità della dichiarazione di condono - e degli effetti favorevoli a

Nota (1) — Va segnalato che in merito al condono IVA la richiesta di intervento della Corte di Giustizia CEE attivato dalla Commissione non si è ancora conclusa. Collegato alla causa C-132/06, è presente un ricorso *ex art. 226 Trattato CE* (causa C-174/07, Commissione contro l'Italia) avente ad oggetto l'estensione con la legge n. 350/2003, art. 2, commi da 44 a 52 del condono IVA all'anno 2002.

questa conseguenti - contestata dall' Agenzia delle Entrate.

In breve, sulla sentenza della Corte lussemburghese

Preliminarmente, occorre ripercorre, brevemente, l' iter argomentativo in virtù del quale i giudici lussemburghesi hanno sancito l' incompatibilità degli istituti premiali regolati dagli articoli 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 (2), rispetto alla disciplina comunitaria dell' IVA. Stando al contenuto della sentenza, sono tre le disposizioni di legge che i giudici della Corte Ce ritengono essere state violate, ossia, gli articoli 2 e 22 della Sesta Direttiva IVA (3), e l' art. 10 del Trattato CE (4). Le prime due fattispecie normative appaiono immediatamente correlate tra loro; vale a dire che, mentre l' art. 2 indica quali operazioni debbano essere assoggettate ad IVA (5), l' art. 22, stabilendo gli obblighi cui i soggetti passivi d' im-

posta devono imprescindibilmente sottostare (6), introduce delle misure atte a garantire che le operazioni previste dal citato articolo 2 vengano effettivamente assoggettate al tributo. In pratica, dal combinato disposto delle norme richiamate, si evince chiaramente che su ogni paese membro, aderente alla Comunità europea, vige l' obbligo - inderogabile - di introdurre ed applicare, nell' ambito del proprio ordinamento, la disciplina comunitaria dell' IVA, cui fa da corollario l' ulteriore dovere di predisporre tutte le misure necessarie affinché detta disciplina trovi concreta ed effettiva attuazione (7). Il fatto che l' imposta debba essere concretamente adottata, si traduce nell' obbligo di applicare il tributo su ogni singola operazione imponibile, senza alcuna possibilità di deroga, se non prevista, ovvero ammessa o concessa dalla normativa comunitaria stessa; in caso contrario, il principio cardine di tale tributo, cioè il principio della neutralità, potrebbe essere messo seriamente a rischio (8). Difatti, solo applicando l' IVA su ogni

Nota (2) — Il contenuto essenziale delle due fattispecie premiali viene riassunto ai punti da 8 a 20 della sentenza in rassegna. Nella sostanza, l' art. 8 della legge n. 289 del 2002 (legge finanziaria 2003) disciplinava l' ipotesi della c.d. «*Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi*», mediante la quale il contribuente poteva sanare eventuali e pregresse inadempienze di natura fiscale. L' adesione a tale forma di condono comportava, limitatamente a ciascuna annualità «*integrata*», l' estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l' esclusione della punibilità del contribuente interessato per alcuni reati espressamente richiamati. L' art. 9, invece, rubricato sotto il titolo «*Definizione automatica per gli anni pregressi*», e meglio noto con il termine «condono tombale», prevedeva la possibilità per tutti i contribuenti, senza limitazioni di carattere soggettivo, di definire automaticamente, per gli anni pregressi, tutti i tipi di imposta. Il perfezionamento della procedura comportava la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario, l' estinzione delle sanzioni amministrative, comprese quelle accessorie, e l' esclusione della punibilità per determinati reati espressamente richiamati.

Nota (3) — L' art. 2 della VI Direttiva è stato trasfuso nel medesimo articolo 2 della direttiva attualmente vigente, ossia la n. 112/2006/CE, del 28 novembre 2006 (in «*Finanza & Fisco*» n. 26/2007, pag. 2027); di contro, l' art. 22 della previgente VI Direttiva è stato ricapitolato in una serie di disposizioni, inerenti agli obblighi formali incombenti sui soggetti passivi d' imposta (il riferimento è agli art. 250 e ss. della direttiva n. 112/2006/CE).

Nota (4) — Il quale stabilisce che «*Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l' esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest' ultima nell' adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato*».

Nota (5) — Ossia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all' interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

Nota (6) — Nel senso che vi sono alcuni obblighi cui ciascun contribuente, di ciascun paese membro, deve inderogabilmente sottostare (espressamente indicati dall' allora VI Direttiva, e prescritti anche dalla vigente direttiva n. 112/2006/CE). Ciò non toglie che, oltre a tali obblighi, ai vari paesi aderenti alla Comunità europea sia concessa la possibilità di introdurre degli altri, al fine di garantire l' esatta riscossione dell' imposta e per evitare le frodi, nel rispetto, tuttavia, dei principi di proporzionalità e di neutralità (in tal senso, *Gabalfrija e a.*, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, sentenza del 21 marzo 2000; *Schmeink & Cofreth e Strobel*, causa C-454/98, sentenza del 19 settembre 2000; *Halifax e a.*, causa C-255/02, sentenza del 21 febbraio 2006 — in «*Finanza & Fisco*» n. 14/2006, pag. 1050).

Nota (7) — Conformemente agli obblighi derivanti dall' art. 10 del Trattato CE.

Nota (8) — Invero, la tutela della neutralità non è l' unico motivo per il quale occorre applicare, correttamente, la disciplina dell' Iva comunitaria. Ad essa fanno da corollario ulteriori e certamente rilevanti ragioni che spingono in questo senso, come, ad esempio, l' esigenza

singola operazione è possibile rendere il tributo in esame realmente “trasparente” per coloro che operano nelle fasi intermedie del processo produttivo, consentendo, altresì, che dallo stesso restino definitivamente incisi i soli consumatori finali. Vale a dire che è solamente attraverso la rigorosa applicazione dell’IVA che può essere correttamente innescato il combinato sistema della rivalsa e della detrazione, cui, fisiologicamente, consegue la neutralità del tributo, e la conclusiva tassazione (in termini finanziari) del (solo) consumatore finale. Talché, non stupisce che la Corte di Giustizia abbia stabilito che l’Italia sia venuta meno agli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria dell’IVA. Il sistema disciplinato dalla legge 289, forfettizzando drasticamente il debito IVA, ha escluso, *a priori*, la corretta applicazione dell’imposta su ogni singola operazione. Non solo, esentando da possibili futuri accertamenti quanti abbiano aderito a tali istituti premiali, detto impianto normativo ha precluso (cosa ancor più grave) all’erario il potere di perseguire coloro che abbiano omesso di applicare, correttamente, l’IVA sulle operazioni imponibili eventualmente poste in essere. Il tutto, in pratica, si è risolto in un’inammissibile ed ingiustificata rinuncia alla esatta e corretta riscossione del tributo comunitario. Talché, la decisione in rassegna appare davvero ineccepibile.

Le conseguenze per quanti abbiano già definitivamente versato il *quantum* necessario per aderire ad una delle due forme premiali esaminate dalla sentenza.

La posizione di coloro che abbiano, *illo tempo-*

re, versato, in un’unica soluzione, quanto necessario per ottenere l’immunità fiscale, fino al periodo d’imposta 2002 (9), appare decisamente la meno complessa. Difatti, nei confronti di tali soggetti il Fisco risulta ormai decaduto dal potere di rettificare la dichiarazione IVA, atteso che, ai sensi dell’art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, il termine ultimo per avanzare eventuali contestazioni è spirato al 31 dicembre 2007. Peraltro, quand’anche l’Ufficio fosse stato ancora nei termini per un’eventuale azione impositiva, quest’ultima sarebbe risultata comunque preclusa dal legittimo affidamento, generatosi in quanti avessero aderito al condono in vista della garanzia della “quiete” fiscale. Vale a dire che, laddove l’Amministrazione finanziaria fosse stata tentata di disconoscere gli effetti premiali del condono, a fronte della declaratoria di illegittimità della Corte di Giustizia, avanzando, così, eventuali pretese impositive, i contribuenti in tal caso perseguiti avrebbero potuto opporre, a propria tutela, il citato principio del legittimo affidamento, pacificamente riconosciuto, sia in sede comunitaria, che nell’ordinamento interno. Ad avviso della Corte lussemburghese (10), i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario; pertanto devono essere rispettati, non solo dalle istituzioni comunitarie, ma anche dagli Stati membri, che agiscono nell’esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie (11). Tra l’altro, con la sentenza emessa nel caso *Elmeka* (12), la Corte di Giustizia ha chiaramente stabilito che anche “nel-

di evitare distorsioni all’interno del mercato comunitario, oltre alla necessità di tutelare le risorse che alla Comunità stessa provengono dalla gestione di tale imposta.

Nota (9) — Preme evidenziare che la cennata immunità fiscale non rileva in caso di compimento di operazioni inesistenti, per le quali l’erario mantiene inalterato il potere di accertamento. In tal senso si è pronunciata anche la Corte Costituzionale, con l’ordinanza del 27 luglio 2005, n. 340 (in “*Finanza & Fisco*” n. 34/2005, pag. 2888), confermando il parere espresso dall’Amministrazione finanziaria, con la Nota n. 96183, del 15 novembre 2004.

Nota (10) — Si segnala, inoltre, benché risalente la sentenza del Tribunale di I grado delle Comunità Europee, Sez. IV, del 22 gennaio 1997, Causa T-115/94 (in “*Finanza & Fisco*” n. 14/97, pag. 1640), secondo la quale “la necessità di certezza del diritto s’impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l’estensione degli obblighi ch’essa impone”. Nel caso di specie il Consiglio dell’Unione Europea, avendo retrodatato deliberatamente il numero della *Gazzetta Ufficiale* su cui è stato pubblicato il regolamento, aveva violato il principio della certezza del diritto, che impone, oltre alla chiarezza ed alla precisione di un atto produttivo di effetti giuridici, anche la necessità che venga portato a conoscenza dell’interessato in modo tale da renderne certo il momento dell’esistenza, della decorrenza e dell’espletamento degli effetti giuridici.

Nota (11) — In tal senso, si vedano, in particolare, la sentenza del 3 dicembre 1998, causa C-381/97, *Belgocodex*, in *Racc.* pag. I-8153, punto 26, e la sentenza del 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Goed Wonen*, in *Racc.* pag. I-3445, punto 32.

Nota (12) — Cause riunite da C-181/04 a C-183/04, sentenza del 14 settembre 2006.

l'ambito del sistema comune di IVA, le autorità tributarie nazionali sono tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento". Come detto, il legittimo affidamento non gode di protezione solamente in ambito comunitario; l'esigenza di garantire il rispetto di tale principio è stata autorevolmente riconosciuta ed affermata anche dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, preme richiamare quanto stabilito dai giudici di vertice nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002 (**riportata in massima a pag. 2529, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 13/2003, pag. 1686**) (13), dove è stato espressamente sancito che il principio della tutela del legittimo affidamento "... costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché, (...), un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall'art. 10 comma 1 dello Statuto". "Da ciò consegue, in particolare, relativamente alla materia tributaria, che il principio della tutela del legittimo affidamento — il quale, proprio perché esistente ed operante anche nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, è stato soltanto reso esplicito dalla disposizione da ultimo citata — deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000". Talché, appare oltremodo evidente che, quando anche l'Amministrazione finanziaria fosse risultata ancora nei termini, ogni velleità impositiva sarebbe stata destinata a soccombere, dinanzi al prevaricante principio del legittimo affidamento. Occorre, tuttavia, domandarsi se, per coloro che abbiano aderito al condono, sussista, e se sì, entro quali termini, la possibilità di recuperare le somme a tal fine versate. Sul diritto al rimborso di quanto elargito a titolo di condono non paiono sussistere dubbi; si tratta, a

ben vedere, di una somma che l'erario non aveva diritto di incassare, non essendo legittimato a "negoziare" il diritto-dovere di riscuotere l'IVA effettivamente dovuta sulle operazioni imponibili poste in essere nel periodo interessato dal condono. Sussistono dubbi, invece, sul fatto che i legittimati siano ancora nei termini per avanzare, utilmente, un'istanza di rimborso. A tal proposito, occorre innanzitutto domandarsi se alle somme versate a titolo di condono possa essere riconosciuta natura tributaria. Orbene, quando anche si volesse escludere che il *quantum* versato in occasione del condono possa qualificarsi come imposta sul valore aggiunto, nell'accezione tipica del termine (14), appare tuttavia innegabile che detta somma rivesta comunque natura tributaria; con la conseguenza che, anche per quanto attiene alla gestione del rimborso dell'indebito, ci si debba unicamente attenere alle disposizioni di carattere tributario. A conforto di tale considerazione, appare utile richiamare quanto affermato dalla Suprema Corte, in tema di condono, nella sentenza n. 3682 del 16 febbraio 2007 (15). Qui la Corte di legittimità ha evidenziato, *expressis verbis*, la natura "transattiva" del condono. Orbene, è noto che la caratteristica della transazione sia la reciproca rinuncia, a parte delle proprie pretese, ad opera dei soggetti che pongono in essere tale tipo di accordo. Nel caso del condono, e, segnatamente, della forma premiale di cui all'art. 9 della legge 289 ("tombale"), sembra potersi sostenere che, mentre il contribuente "rinuncia" ad assoggettare ad imposta solo quanto dichiarato, versando un *quantum* eccedente la somma che, normalmente, conseguirebbe ai dati da esso indicati in dichiarazione, dall'altro lato, l'erario, "accontentandosi" della somma versata in eccedenza, rispetto al dichiarato, "rinuncia" alla facoltà di verificare che i dati indicati in dichiarazione corrispondano al vero, oppure vi sia della materia tassabile non dichiarata. Vista in quest'ottica, la somma versata a titolo di condono appare come una maggiore imposta, ovvero un'imposta

Nota (13) — Vedi C. GRIMALDI, *Dalla Cassazione più forza alle disposizioni dello Statuto del contribuente*, (in "Finanza & Fisco" n. 13/2003, pag. 1683).

Nota (14) — Nel senso che non rappresenta l'ammontare del tributo che ciascun soggetto passivo avrebbe dovuto regolarmente applicare alle operazioni effettivamente realizzate nei periodi interessati dal condono.

Nota (15) — (Riportata in massima a pag. 2530, e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 9/2007, pag. 641).

eccedente l'ammontare che, normalmente, dovrebbe conseguire ai dati indicati in dichiarazione, in presenza della quale il Fisco acconsente a ritenere definita e non più contestabile la posizione fiscale inerente all'anno condonato. Per quanto, invece, riguarda la somma versata ai sensi dell'istituto premiale di cui all'art. 8, della legge 289, sembra ancor più difficile escluderne la natura di tributo. Tale forma di condono, infatti, è caratterizzata dalla facoltà di integrare i dati indicati, in un primo tempo, in dichiarazione, con la conseguente possibilità di assolvere agli oneri fiscali, relativi ai nuovi elementi, senza dover sottostare ad alcuna sanzione, e con il vantaggio di evitare successive contestazioni ad opera dell'erario. Per cui, nell'ipotesi in esame, la somma versata a titolo di condono costituisce a tutti gli effetti un'imposta, dovuta in seguito all'integrazione della dichiarazione. Quanto appena argomentato trova conferma nella tesi secondo la quale, attraverso la dichiarazione di condono, il soggetto interessato altro non fa se non rendere giuridicamente esistente un'imponibile ed una conseguente imposta che vengono definitivamente accettati ed acquisiti dall'erario, seppur non collegati ad effettive manifestazioni di capacità contributiva del dichiarante (16). Peraltro, laddove il *quantum* elargito al fine di usufruire del condono non avesse natura tributaria, non si spiegherebbe l'inclusione delle relative controversie tra quelle appartenenti alla giurisdizione del giudice tributario, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2 e 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Una volta ammessa la loro natura tributaria, le somme versate a titolo di condono, per quanto specificamente attiene al rimborso dell'indebito, non possono che ricadere nell'ambito dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale, come noto, costituisce una norma residuale, applicabile laddove non vi sia nessun'altra disposizione specifica al

riguardo (17). Tale articolo prevede che la domanda di restituzione dell'indebito debba essere presentata entro due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. In merito, si potrebbe sostenere che il termine biennale entro il quale avanzare l'istanza di rimborso possa farsi decorrere dalla data di emanazione delle sentenza in rassegna; ma quest'ultima ipotesi risulta difficilmente percorribile. Non può sottacersi che il presupposto per la restituzione di quanto indebitamente versato non va rinvenuto nella sentenza in esame, bensì nella contrarietà della legge 289 del 2002 alla disciplina comunitaria dell'IVA. Tale illegittimità, nonostante sia stata espressamente sancita solo ora dalla Corte di Giustizia, deve considerarsi *coeva* all'introduzione della disciplina sui condoni, atteso che le sentenze interpretative dei Giudici lussemburghesi hanno, normalmente, efficacia *ex tunc* (18). Di conseguenza, appare alquanto probabile che per molti contribuenti il termine utile per ottenere il rimborso sia ormai definitivamente spirato.

La situazione dei soggetti che hanno optato per la rateazione delle somme necessarie per il condono

La situazione di coloro che abbiano optato per il pagamento rateale non sembra particolarmente distante da quella delineata *retro*, per i soggetti che hanno, invece, aderito al condono, versando immediatamente l'intera somma richiesta a tal fine. Probabilmente, trattandosi di pagamento rateale, in molti casi essi potrebbero essere ancora nei termini per recuperare parte delle somme versate. Peraltro, è noto che, in alcune circostanze, nei confronti di coloro che non abbiano versato nei termini le singole rate, l'Amministrazione finanziaria è persino giunta a disconosce-

Nota (16) — In tal senso, si veda P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, pag. 24.

Nota (17) — Ed infatti, all'interno della legge n. 289 del 2002, non vi è una disposizione che disciplina, specificamente, la restituzione dell'indebito.

Nota (18) — Trattasi del c.d. effetto retrospettivo delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia Ce; per un'accurata disamina degli effetti temporali delle sentenze della Corte di Giustizia, si rinvia a G. D'ANGELO, *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed efficacia limitata nel tempo restituzione del tributo incompatibile*, in *Rassegna tributaria*, 2005, pag. 1907 e ss. Va tuttavia segnalato che la sentenza C-132/96 in esame nasce da un procedimento contenzioso avviato dalla Commissione UE per accertare l'esistenza di una infrazione degli obblighi incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE e non mediante un "rinvio pregiudiziale".

re, *in nuce*, la validità stessa del condono. Fortunatamente, in merito è intervenuta la Suprema Corte (19), stabilendo che, in siffatte ipotesi, il condono resta valido, mentre all'Amministrazione erariale è unicamente riconosciuto il diritto di recuperare coattivamente le rate non versate, previa iscrizione a ruolo delle stesse (20). Orbene, per quanti avessero ancora pendenti controversie di questo genere, giova evidenziare che l'Amministrazione finanziaria non potrà avvantaggiarsi della pronuncia comunitaria, sostenendo che, stante la declaratoria di illegittimità del condono, al contribuente accertato non resti che contestare, nel merito (ammesso che lo abbia fatto in sede di ricorso), la fondatezza della pretesa erariale. Difatti, conformemente al principio del legittimo affidamento, di cui si è detto in precedenza, in un caso del genere, al contribuente sottoposto ad accertamento resta impregiudicato il diritto ad ottenere il riconoscimento della validità della propria dichiarazione di condono, e degli effetti premiali ad essa conseguenti.

Quid iuris per le controversie aventi ad oggetto il disconoscimento della validità del condono e, con essa, dei relativi effetti premiali, ad opera dell'Amministrazione finanziaria?

L'aspetto probabilmente più spinoso è comprendere quali effetti possa avere la pronuncia in rassegna, nell'ambito delle controversie aventi ad oggetto

la validità della dichiarazione di condono - e dei relativi effetti premiali - nell'ipotesi in cui questa sia stata disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria, al fine di recuperare l'imposta relativa ad una delle annualità (in teoria) soggette ad "immunità". Per esemplificare, si ponga il caso di un soggetto che, nell'anno 2002, abbia presentato dichiarazione di condono "tombale", ai sensi dell'art. 9 della legge 289 del 2002, e che, successivamente, nel 2006 (sempre per esemplificare) riceva un avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, disconoscendo la validità del condono operato, magari per l'esistenza di un p.v.c. non preventivamente sanato, pretenda di recuperare il maggior tributo accertato, legittimando la propria azione, per quanto attiene agli aspetti temporali, alla luce della proroga biennale prevista dall'art. 10 della medesima legge 289 (21). Orbene, come incide la pronuncia in rassegna in una controversia come quella appena descritta, dove, con ogni probabilità, il contribuente accertato avrà cercato in vario modo di sostenere la legittimità della propria dichiarazione di condono (22), e, conseguentemente, l'inapplicabilità della proroga biennale per l'accertamento, con definitiva decadenza dell'Ufficio dall'azione impositiva? La risposta non può che ritrarsi dai principi generali che sottendono la questione analizzata. Fin dalla sentenza *Denkavit* (23), la Corte di Giustizia non ha mancato di chiarire che le decisioni offerte in via pregiudiziale sull'interpretazione di una disposizione comunitaria hanno, di regola, efficacia *ex*

Nota (19) — Ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione tributaria, n. 6370 del 22 marzo 2006 (riportata in massima a pag. 2530).

Nota (20) — Va a tal fine segnalato che il comma 44 dell'art. 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 al fine assicurare all'erario le somme dovute mediante iscrizione a ruolo delle rate successive alla prima non versate spontaneamente dal contribuente ha previsto che la notifica delle cartelle conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dagli articoli 7, 8, 9, 14, 15 e 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, è eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008. Della sentenza della Corte di Giustizia si potranno giovare i contribuenti destinatari delle suddette cartelle, in relazione all'IVA, con un ricorso fondato sull'incompatibilità del condono con il diritto comunitario.

Nota (21) — La legittimità costituzionale di tale norma è attualmente al vaglio della Corte delle Leggi, in seguito al rinvio operato dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza, sez. XI, con l'ordinanza del 24 agosto 2007, n. 141.

Nota (22) — Magari sostenendo che il processo verbale di constatazione era stato meramente comunicato e non ritualmente notificato, come esige la giurisprudenza di merito che, pronunciandosi sulle cause ostative al condono, di cui all'art. 9, comma 14, della legge n. 289 del 2002, ha espressamente stabilito che "con tale previsione il legislatore ha voluto escludere dalla possibilità di usufruire delle agevolazioni previste dalla legge n. 289/2002 quei contribuenti che avevano una controversia con l'Amministrazione finanziaria (salvo che si avvalessero degli artt. 15 e 16 della stessa legge) ed al riguardo ha voluto fare riferimento a fatti ed atti ben precisi ed inconfutabili che riconducono alla notificazione di un processo verbale o di un avviso di accertamento nella forma solenne che si può ottenere solo con la notificazione di cui agli artt. 137 ss. c.p.c., utilizzando cioè un soggetto terzo e nel rispetto di precise modalità puntualmente disciplinate, la cui mancata osservanza determina l'inesistenza o la nullità dell'atto stesso" (Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, sentenza n. 21 del 6 luglio 2006).

Nota (23) — Causa C-170/05, sentenza del 14 dicembre 2006; in *Rassegna Tributaria*, 2007, pag. 629 e ss., con nota di F. BULGARELLI.

tunc (24); nel senso che esse chiariscono e precisano il significato e la portata che la norma comunitaria ha fin dalla sua entrata in vigore. Tale principio, meglio noto come efficacia retrospettiva delle sentenze della Corte lussemburghese, applicato al caso di specie, pare doversi interpretare nel senso che la normativa sul condono, quantomeno ai fini IVA, non avrebbe mai dovuto essere introdotta, risultando, sin dall'origine, contraria alle prescrizioni normative recate dagli articoli 2 e 22 della Sesta Direttiva. Conseguentemente, potrebbe sostenersi che, atteso che la postergazione, di due anni, del termine decadenziale entro il quale eseguire, utilmente, un accertamento, è strettamente e logicamente correlata ad una disposizione dichiarata, *ab origine*, illegittima, anche la stessa postergazione deve ritenersi, *ab initio*, non conforme alla legge. Vale a dire che la postergazione dei termini di accertamento rappresenta una disposizione di carattere eccezionale, giustificata e giustificabile solamente in considerazione della particolarità e dell'eccezionalità del condono stesso. Per cui, considerato che il condono è stato dichiarato, *ab origine*, illegittimo, e, quindi, in un certo senso, *tamquam non esset*, ne consegue che, ai fini IVA, anche la stessa postergazione dei termini di accertamento risulta ormai priva di una valida ragione giuridica. È come, in pratica, se, in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia, si verificasse una sorta di "effetto domino", in virtù del quale tutto deve tornare alla normalità, con efficacia retrospettiva, e, quindi, *ex tunc*. Talché, da un punto di vista sostanziale, le operazioni imponibili poste in essere nel periodo interessato dal condono avrebbero dovuto essere regolarmente e normalmente assoggettate ad imposta, onde evitare distorsioni concorrenziali, minando, *in nuce*, la neutralità tipica del sistema dell'IVA comunitaria. Da un punto di vista procedurale, peraltro, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto agire secondo le regole generali ed ordinariamente applicabili, le quali, per quanto specificamente attiene ai termini di accertamento, prevedono che la rettifica della dichiarazione IVA avvenga entro e non oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione, senza possibilità di deroga. Pertanto, delle due l'una; o la conte-

stazione del condono, e, con essa, della relativa posizione IVA, è avvenuta nell'ordine dei termini previsti dall'art. 57 del D.P.R. IVA, ed è allora legittima, o, altrimenti, se avvenuta successivamente, in forza dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002, essa deve ritenersi inutilmente esercitata, poiché eseguita oltre i termini "ordinari" di decadenza. Tuttavia, quand'anche l'Amministrazione finanziaria abbia contestato la legittimità del condono nei termini di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, essa non potrà, tuttavia, avvantaggiarsi della pronuncia comunitaria, stante il principio del legittimo affidamento, del quale si è detto in precedenza.

Ciò detto, giova segnalare seppur brevemente e a titolo di approfondimento che, per chi non aveva aderito ai condoni (non solo in riferimento all'IVA) esiste una proroga di due anni (rispetto a coloro che se ne sono avvalsi) ai fini dell'accertamento fiscale. In estrema sintesi, chi non ha aderito ai condoni in oggetto ha due anni in più per essere accertato. Tutto ciò (estensione biennale specificata) appare del tutto irrazionale e contraria ai postulati del diritto tanto che attenti giudici di merito (C.T.P. Cosenza n. 141/11/2007) hanno rimesso gli atti alla Corte Costituzionale, nel tema che ci occupa, in riferimento agli articoli 3, 24, 97 della Costituzione. Presto la Corte Costituzionale dovrebbe pronunciarsi e si ritiene che ci siano buone *chance* per dichiarare illegittima la c.d. "proroga biennale" specificata.

Conclusioni

Alla luce di quanto dedotto, due sono le considerazioni ritraibili dalla sentenza in esame. Innanzitutto, con ogni probabilità, quello del 2002 è stato l'ultimo condono concesso dal legislatore italiano; quantomeno con riferimento all'IVA. Con toni ironici, si era soliti ritenere che il condono avesse una cadenza ciclica. Ora, questa umoristica affermazione è destinata a far parte del passato, atteso che il condono è risultato contrastare nettamente con il pragmatico e rigoroso tecnicismo del sistema comunitario dell'IVA. A tal proposito, ed è questa la seconda con-

Nota (24) — Si veda ancora D'ANGELO, *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed efficacia limitata nel tempo restituzione del tributo incompatibile*, in *Rassegna tributaria*, 2005, pag. 1907 e ss.

clusione, risulta estremamente chiaro il segnale lanciato dalla Corte di Giustizia; vale a dire che, al di là degli accorgimenti o delle eccezionali deroghe che possono essere concessi ai vari Stati membri, resta inteso che il sistema dell'IVA comunitaria non tollera radicali stravolgimenti, come quello introdotto con

il condono del 2002, al punto da invalidare il naturale ed ordinario funzionamento di tale sistema impositivo, basato sulla neutralità del tributo, per quanto riguarda le fasi intermedie del processo produttivo, e la definitiva ed esclusiva tassazione del consumatore finale.

LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. V - Sentenza n. 17576 del 10/12/2002
Presidente: Finocchiaro A., Relatore: Di Palma S.

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Attività dell'Amministrazione finanziaria - Affidamento del contribuente - Legittimità - Condizioni - Art. 10, commi 1 e 2, del cd. Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000) - Sua portata generale - Affermazione - Art. 10, commi 1 e 2, della L. 27/07/2000, n. 212

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Potestà, di autotutela dell'Amministrazione finanziaria - Limiti - Principio di affidamento del contribuente - Affermazione - Fattispecie di esercizio di autotutela "in malam partem" per il contribuente - Art. 10, della L. 27/07/2000, n. 212

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Atto impositivo contenete l'indicazione di fruizione del condono - Ai sensi dell'art. 21, comma, 5, D.L. n. 69 del 1989 - Esercizio della facoltà da parte del contribuente - Archiviazione del procedimento - Successivo provvedimento impositivo da parte dell'Amministrazione basato sugli stessi presupposti di fatto e di diritto - Legittimità - Esclusione - Fondamento - Art. 10, della L. 27/07/2000, n. 212 - Art. 21, comma 5, del DL 03/02/1989, n. 69, conv., con mod., nella L. 27/04/1989, n. 159

In tema di affidamento del contribuenti di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, n. 212 del 2000 (cd. Statuto dei contribuenti), che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire,

costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: *a)* da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; *b)* dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; *c)* dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Infatti, i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del cit. art. 10 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti.

Cass. 14782/2001, 2133/2002

Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale - a fondamento costituzionale - di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l'art. 10 della L. n. 212 del 2000 (Nella specie la Corte ha ritenuto illegittimo il provvedimento adottato da un Ufficio finanziario, in via di autotutela, esercitato "in malam partem" nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio dell'affidamento legittimo del contribuente).

Cass. 2531/2002

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

L'Ufficio finanziario impositore, che abbia emanato un atto impositivo, fondato su un processo verbale di constatazione di violazione alla legge e abbia indicato al contribuente - nello stesso atto - la facoltà, di avvalersi di una disposizione di condono (art. 21, comma 5, D.L. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella L. n. 159 del 1989), e a seguito dell'esercizio della predetta facoltà, di avvalimento, abbia chiuso il procedimento con un provvedimento di archiviazione per cessazione della materia del contendere, non può, neppure nell'esercizio della potestà, di autotutela (nella specie, "in malam partem", esercitata per la ritenuta inapplicabilità della disposizione di condono) emettere, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, un avviso di rettifica) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione, atteso che - a prescindere dalla legittimità dell'indicazione contenuta nel primo atto - sussiste, nel caso di specie, il legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione, ai sensi dell'art. 10 della L. n. 212 del 2000.

CAS - Sez. V - Ordinanza n. 6370 del 22/03/2006
Presidente: Prestipino G., Relatore: Botta R.

CONDONO FISCALE - Definizione delle liti pendenti ex art. 16 della legge n. 289 del 2002 - Accoglimento della domanda di definizione con pagamento rateale - Versamento della sola prima rata - Definizione - Sufficienza - Conseguenze - Attestazione dell'ufficio finanziario di avvenuto pagamento ai fini della dichiarazione di estinzione del giudizio - Riferimento al versamento della sola prima rata - Artt. 7, co. 5, 8, co. 3, 9 co. 12 e 19, 15 co. 5, 16 co. 2 e 8, della L. 27/12/2002, n. 289

In tema di condono fiscale, dal sistema della legge 27/12/2002, n. 289 - come emerge dalle disposizioni di cui agli artt. 7, comma quinto, ultimo periodo, 8, comma terzo, quinto periodo, 9, comma 12, secondo periodo, e comma 19, quarto periodo, 15, comma quinto, terzo periodo, e 15, comma secondo -, si ricava che, nelle ipotesi di rateizzazione dell'importo dovuto, per la definizione della lite pendente è sufficiente l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento della prima delle rate nel-

le quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma. Il verificarsi di queste condizioni determina la definitiva sostituzione dell'obbligazione assunta dal contribuente con la presentazione della domanda di condono all'obbligazione tributaria oggetto della lite pendente. In tale quadro, alla luce della conseguente doverosa lettura sistematica delle disposizioni di cui ai commi 2 ed 8 dell'art. 16 della legge, nell'ipotesi di accoglimento da parte dell'ufficio della domanda di definizione della lite pendente con pagamento rateale, l'attestazione relativa al "pagamento integrale di quanto dovuto", prescritta da detto comma 8 perché possa dichiararsi l'estinzione del giudizio in presenza di una regolare domanda di condono, deve intendersi riferita all'avvenuto pagamento della prima delle rate previste. Se, infatti, nel sistema della legge il pagamento della prima rata è atto sufficiente a determinare la definizione della lite pendente, il pagamento da attestare ai fini della dichiarazione di estinzione del giudizio non può essere, nelle ipotesi di condono con pagamento rateizzato, che quello attinente al versamento della prima rata.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 3682 del 16/02/2007
Presidente: Prestipino G., Relatore: Botta R.

SANATORIE E CONDONI - CONDONO TOMBALE - IRAP - Art. 9, della L. 27/12/2002, n. 289 - Effetti - Rimborsabilità delle somme già in precedenza versate a titolo di IRAP per il rapporto poi condonato - Esclusione - Conseguenze - Istanza di rimborso IRAP - Preclusione - Improseguibilità della controversia stante la cessazione della materia del contendere per intervenuto condono ex art. 9, L. n. 289/2002

Il condono pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: o coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento ordinario. Pertanto, l'utilizzo del condono tombale ex art. 9, L. n. 289/2002 preclude ex lege istanze di rimborso dell'IRAP di professionisti per assenza del presupposto impositivo dovuto dall'assenza di una autonoma organizzazione. (*Massima non ufficiale*)