

La definizione agevolata delle liti fiscali al vaglio della Corte di Giustizia: dubbi e perplessità in tema di disapplicazione della norma interna per contrasto con principi dell'Unione*

di Roberta Alfano

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con ordinanza interlocutoria n. 18055 del 4 agosto scorso, ha chiesto alla Corte di Giustizia lumi in merito alla compatibilità con il diritto europeo della normativa italiana sulla definizione agevolata delle liti prevista dall'art. 3, comma 2 bis del decreto legge 25 marzo 2010 n. 40, aggiunto dalla legge di conversione n. 73/2010, che ha previsto la cd. "rottamazione" delle liti fiscali d'annata, ovvero la possibilità per il contribuente di chiudere, in presenza di determinate condizioni, le liti fiscali pendenti sia presso la Corte di Cassazione che presso la Commissione Tributaria Centrale; la definizione agevolata delle liti fiscali è possibile mediante pagamento di una percentuale del valore della controversia, per tutte le controversie pendenti in Cassazione e in C.T.C. da più di dieci anni, ove l'Amministrazione Finanziaria risulti soccombente per i primi due gradi di giudizio¹.

* Il testo della sentenza in <http://www.innovazioneDiritto.unina.it/archivionumeri/1005/alfanogiur.pdf>

¹ La controversia vedeva come protagonista una società americana, che aveva costituito diritto di usufrutto sulle azioni di una propria società controllata italiana, in favore di altra società americana, che a sua volta aveva trasferito tale diritto in favore di un'altra società italiana. Era stato posto in essere un contratto di cessione di usufrutto, prevedendo la riserva del diritto di voto al nudo proprietario non residente e la facoltà dell'usufruttuario di recedere dal contratto in caso di dividendo inferiore a quello previsto; era stato altresì previsto un regime di tassazione dei dividendi particolarmente vantaggioso, sostanziandosi in una minore ritenuta fatta a titolo di acconto e non di imposta, che avrebbe previsto un'aliquota più elevata, prevedendo, altresì, il godimento del credito di imposta. L'amministrazione finanziaria ha ritenuto fittizio il contratto di cessione di usufrutto; in particolare, ha ritenuto che i dividendi distribuiti in Italia dalla controllata in favore dell'altra società italiana fossero stati in realtà percepiti dalla società controllante, con sede negli Stati Uniti. Per tale motivo l'amministrazione finanziaria applicava una ritenuta di imposta pari al 32,4 % in luogo della ritenuta d'acconto pari al 10%, prevista per le società residenti in Italia ai sensi dell'art. 27 D.P.R. n. 600/73. La controllata italiana impugnava i relativi accertamenti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale e poi dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania. L'A.F., soccombente in entrambi i gradi, ha proposto ricorso per Cassazione. In tale sede, la controllata chiedeva che la controversia venisse definita ai sensi dell'art. 3, comma 2 bis del d. l. 25 marzo 2010 n. 40

In particolare, per ridurre la durata dei processi tributari nel rispetto di quanto previsto dalla CEDU in tema di durata ragionevole dei processi, il legislatore italiano ha stabilito che le controversie tributarie che al 25 maggio 2010 - data di entrata in vigore della legge n. 73/2010 - risultino pendenti dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale da oltre dieci anni, e nelle quali l'A.F. sia stata soccombente nei primi due gradi di giudizio, vengano definite automaticamente senza versamento di alcuna somma. Le controversie tributarie che alla stessa data pendano in Cassazione da oltre 10 anni, in cui, parimenti, l'A.F. risulti soccombente nei primi due gradi possano essere estinte con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia². 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 all'Amministrazione dello 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.

I giudici della Suprema Corte mostrano più di una perplessità; in primo luogo viene sollevato il dubbio in merito al fatto che, istituendo una tale forma di agevolazione fiscale, nella quale si pone a carico del contribuente un obbligo pressochè simbolico, vi sia una violazione dell'obbligo di reprimere pratiche abusive; la Corte si domanda se - pur ammettendo, nel quadro di una concorrenza fiscale tra gli Stati membri, la possibilità di porre in essere da parte degli stessi misure fiscali agevolative addirittura contrarie allo stesso interesse nazionale - non si configuri come violazioni dell'obbligo degli Stati membri, stabilito dall'art. 4, comma 3, del Trattato sull'Unione Europea - TUE (corrispondente all'art. 10 del Trattato CE), di adottare tutte le misure atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal Trattato e astenersi da qualunque misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato stesso. La Corte rileva attentamente che la giurisprudenza europea ha posto numerosi e rilevanti limiti alla competenza degli Stati membri, evidenziando con numerose decisioni, che l'esercizio di tale competenza non può dar luogo a discriminazioni di qualunque sorta, neppure per esigenze

² L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 37/E del 21 giugno 2010, ha precisato l'esatta portata della disposizione, chiarendo, fra l'altro, che, per la corretta individuazione della predetta data occorre considerare che per i ricorsi proposti ai sensi del previgente articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, vale a dire prima del 1° aprile 1996 non si pone nessun problema, in quanto la data di iscrizione a ruolo in ogni caso è ovviamente anteriore al 26 maggio 2000; per i ricorsi proposti ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la data dell'iscrizione a ruolo è quella del deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, come attestata dalla relativa ricevuta. La data di iscrizione a ruolo coincide con la data in cui, ex art.22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, "Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita ... l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopie della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale".

legate all'economia della regione o per la finalità di evitare perdite o diminuzioni del gettito fiscale.

I Giudici, ancora, si pongono il problema della compatibilità della misura in esame coi principi che reggono il mercato unico, nel quadro degli obblighi di assicurare la piena applicazione del Trattato di cui al richiamato art.4 TUE; i giudici considerano che tale agevolazione non potrebbe avere alcun effetto ove la controversia abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione costituisce interesse primario dell'ordinamento europeo, posto che una percentuale dell'IVA riscossa dagli Stati membri è parte delle risorse proprie con cui viene finanziato il bilancio dell'Unione Europea.

I giudici evidenziano, altresì, che, in tema di imposizione diretta, tale disciplina comporta un contrasto della norma interna con quella europea, in particolare in merito al rispetto delle libertà fondamentali di circolazione, favorendo indiscriminatamente solo le imprese e i soggetti residenti in Italia, a discapito delle imprese con sede fuori dell'Italia. La Corte enumera diverse fattispecie, interne e comparate di condono fiscale, evidenziando che, in linea di principio non vi sono ostacoli a tale applicazione. Tuttavia, la misura in questione presenta caratteristiche particolari, posto che si tratta di una rinuncia quasi totale della pretesa impositiva; ciò solleva il dubbio se tale misura possa ritenersi compatibile con il corretto esercizio della c.d. concorrenza fiscale, soprattutto quando, come nel caso in esame, la sottrazione al dovere di pagare il tributo dovuto è avvenuta mediante pratiche abusive.

Infine i giudici di Cassazione ipotizzano anche un contrasto con la disciplina degli aiuti di Stato regolato dagli artt. 87 e ss del Trattato; appare, infatti, manifesto che la quasi totale rinuncia al potere impositivo, comporta, per i contribuenti che esercitano attività d'impresa, un vantaggio, quanto meno indirettamente differenziato, di cui soltanto un numero ristretto di soggetti possono beneficiare. Considerata la natura selettiva della misura, un condono nel settore delle imposte dirette potrebbe non costituire un aiuto di Stato soltanto se le autorità nazionali fossero in grado di dimostrare che si tratti di una misura tecnica al fine di modificare o migliorare il sistema di riscossione delle imposte che rientrano nell'ambito di applicazione del provvedimento. I condoni fiscali consistenti nella rinuncia all'applicazione dell'imposta o all'accertamento dei redditi o delle operazioni imponibili in cambio del pagamento di un importo estremamente ridotto o addirittura irrisorio, trovano, dunque, difficile giustificazione nella natura o dalla struttura generale del sistema impositivo. Pertanto, simili condoni fiscali, anche se concessi sulla base di criteri oggettivi, in linea di principio dovrebbero essere qualificati come aiuti di Stato, e quindi inapplicabili, se non sono state adempiute le formalità di cui all'art. 108, paragrafo 3, del TFUE (preventiva notifica alla Commissione e adozione, da parte di questa, di

una decisione definitiva in merito alla compatibilità della misura con il mercato comune). Lo Stato membro interessato dovrebbe dunque notificare preventivamente alla Commissione Europea l'eventuale progetto di condono fiscale al fine di ottenere l'autorizzazione preventiva ed evitare future declaratorie di illegittimità .

Il riferimento alla disciplina condonistica, suggerisce una riflessione sulle problematiche relative alla vicenda del Condono IVA che ha di recente suscitato diversi provvedimenti relativi al sistema italiano.

Con sentenza C-132/06 del 17 luglio 2008 la Corte di giustizia ha dichiarato che l'Italia, con la legge di condono 289/2002, è venuta meno agli obblighi che le derivano dalla sesta direttiva in tema di Iva e ha dichiarato illegittimi gli artt. 8 e 9 della Legge n. 289 del 2002³ .

Il condono fiscale, per la Corte di giustizia, è incompatibile con il diritto europeo, in quanto nessun Paese dell'Unione può rinunciare in linea generale e astratta al suo potere di imposizione, indipendentemente dai vantaggi o dagli svantaggi connessi a tale rinuncia: ciò per il rispetto della libertà di concorrenza, attraverso la neutralità fiscale e del principio di parità di trattamento. La sentenza, riferita alla sesta direttiva in tema di Iva, condanna la rinuncia di uno Stato al suo potere di imposizione, esprimendo un principio di portata generale. Oltre ciò, la sentenza aveva condannato l'istituto anche in quanto strumento diseducativo dei contribuenti, che «in Italia possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali».

La Cassazione, con le sentenze 20068 e 20069 del 2009, ha applicato direttamente ai processi in corso i principi enunciati dalla Corte di giustizia e ha affermato che l'illegittimità europea del condono Iva deve essere rilevata a prescindere da specifiche deduzioni di parte, ventilando che ogni provvedimento di condono riguardante l'imposta sul valore aggiunto debba reputarsi incompatibile con il diritto dell'Unione⁴ .

Con Ordinanza n. 22517 del 23 ottobre 2009 della Quinta Sezione sono stati trasmessi gli atti al Primo Presidente per la possibile rimessione della causa alle Sezioni Unite: appariva infatti necessario definire se il giudice nazionale, in ragione dell'interpretazione adeguatrice cui è

³ La vicenda ebbe inizio con parere motivato della Commissione europea del 15 ottobre 2004, che contestava l'inadeguatezza della normativa di definizione agevolata prevista dalla legge 289/2002 relativamente alla sesta direttiva IVA. Il Governo italiano ha fornito spiegazioni non ritenute sufficienti dalla Commissione che ha così provveduto ex art. 226 del Trattato CE ad adire, nel 2005, la Corte di Giustizia 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: la rinuncia espressa all'accertamento e alla riscossione dell'Iva contrasta con gli artt. 2 e 22 della direttiva considerata, con la conseguente compromissione sia del meccanismo sostanziale di applicazione del tributo, privato di ogni deterrente e affidato esclusivamente alla buona volontà del contribuente e sia delle garanzie di riscossione delle risorse proprie della Comunità. Sul punto anche M. BASILAVECCHIA, L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, in Riv. Dir. Trib., 2009, I, 395 ss, punto 7.1

⁴ R. MICELI, Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale in Riv. dir. trib. 2010, n. 5, 587 ss, in particolare punto 7.

tenuto per l' incompatibilità con il diritto comunitario di una norma interna dovesse disapplicare anche l'art. 12 della medesima legge nella parte in cui, relativamente all'IVA, consente di definire una cartella esattoriale con il 25% dell'importo iscritto a ruolo. Analogamente per l'art. 16, comma 6, in tema di liti fiscali pendenti, circa l'applicazione della sospensione dei termini per l'impugnazione, alla luce della giurisprudenza interna e dell'Unione sulla incompatibilità dell'integrazione degli imponibili e della definizione automatica degli anni progressi⁵.

In data 17 febbraio 2010 le SS.UU. della Corte di Cassazione sono intervenute diverse pronunce a fare il punto sulla effettiva portata della sentenza C-132/06 del 2008. Le ordinanze, nn. 3673 e 3675 e le sentenze, nn. 3674, 3676 e 3677, tutte di pari data, che chiariscono quanto previsto dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, che aveva fatto discendere dalla sentenza C-132/06 la incompatibilità con il diritto europeo di tutte le definizioni agevolate disposte da ogni legge di condono⁶.

Le SS.UU. hanno dichiarato illegittima la "rottamazione" delle cartelle inerenti la riscossione IVA prevista dall'art. 12 della legge di condono n. 289/2002 attribuendo alla sentenza della Corte di giustizia una portata estensiva sul punto. Tale disciplina non può considerarsi - alla luce della predetta interpretazione adeguatrice della norma, cui il giudice nazionale è tenuto di fronte ad una rilevata incompatibilità con il diritto europeo di una rinuncia definitiva dello Stato alla riscossione dell'imposta - compatibile con il sistema comune dell'IVA. La norma non introduce una discriminazione tra i contribuenti, in quanto è assicurato a tutti lo stesso trattamento, ma non risponde al principio di effettività: non garantisce la riscossione di quanto dovuto dal contribuente in esito ad un accertamento definitivo di un debito tributario per il quale è stata emessa la cartella di pagamento. La percentuale del 25 per cento del debito iscritto a ruolo, pur non potendosi definire marginale, appare infatti come una sostanziale rinuncia alla riscossione. Pertanto, l'art. 12 della Legge n. 289 del 2002 non è compatibile con la direttiva IVA, in conseguenza di una interpretazione adeguatrice della norma alla luce di quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella predetta sentenza del 17 luglio.

Diversa la posizione relativa all'art. 16: la Suprema Corte ha 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, in quanto tale

⁵ R. DOMINICI, Gli effetti della incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA in *Corr. Trib.*, n.42;

⁶ M. BASILAVECCHIA, Condono e processo: la parola alle sezioni unite, in *Corr. Trib.*, 2010, 423; G. FALSITTA, Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di IVA, in *Corr. Trib.*, 2010, 979.

transazione, a giudizio della Corte, sarebbe finalizzata esclusivamente alla prevenzione e alla composizione del contenzioso in atto. Pertanto, non essendo una fattispecie di condono, non deve essere considerata incompatibile con quanto previsto in sede europea e non si dispone la disapplicazione delle norme sul condono.

Il contrasto interpretativo per ciò che attiene all'art. 16 della legge di condono sulla chiusura delle liti fiscali pendenti risulta dunque evidente: la Sezione tributaria ha condannato per incompatibilità e le Sezioni Unite hanno assolto. Tale posizione appare condivisibile, posto che, come è stato acutamente evidenziato «...la sentenza della Corte di Giustizia non comporta l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare tutte le disposizioni della legge 27 dicembre 2002, n. 289, relative ai variegati condoni Iva, né tantomeno l'obbligo di disapplicare le norme procedurali e processuali, ed i relativi provvedimenti attuativi, in quanto tale sentenza deve essere interpretata restrittivamente, giacché resa nell'ambito di una procedura di infrazione-inadempimento che prelude l'applicazione di una sanzione del giudice nazionale»⁷.

Le SS.UU. hanno pienamente accolto lo spirito prudente dell'ordinanza di rimessione della Sezione tributaria, decidendo di non incoraggiare un'esasperata valorizzazione delle esigenze europee, al di là dello strettamente necessario ad assicurare il rispetto della decisione della Corte di giustizia europea: occorre articolare le valutazioni caso per caso ed evitare di travolgere tutte le previsioni della disciplina condonistica, anche quelle non direttamente pregiudizievoli dell'azione accertatrice.

All'attualità la vicenda vive ancora un ultimo capitolo: la Ctp di Napoli ha rinviato alla Consulta di chiarire se, a seguito delle pronunce della Corte di Giustizia Europea, prima e della Corte di Cassazione dopo, che hanno disconosciuto il condono IVA di cui alla Legge n. 289/2002, nel caso di fattispecie condonate possa applicarsi il raddoppio dei termini per l'accertamento di cui al D.L. 223 del 2006. La Ctp ha chiesto al giudice delle Leggi di chiarire se tale raddoppio dei termini, nell'ipotesi di sospetto reato tributario tra quelli disciplinati dal decreto legislativo 74 del 2000 possa applicarsi ad ogni fattispecie o debba essere subordinato al fatto che gli ordinari termini di decadenza dell'accertamento siano ancora "aperti". Il D.L. Decreto Bersani ha stabilito che nell'ipotesi di sospetto reato tributario per fatti penalmente rilevanti i termini per l'accertamento fiscale raddoppino, passando da quattro a otto anni. In questi mesi, sulla base di tale normativa e delle sentenze interne ed europee in tema di condono IVA sono stati posti in essere accertamenti inerenti reati risalenti agli anni 2001 e 2002 che – nell'ipotesi sia superata

⁷ La citazione è di L. DEL FEDERICO, Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario, in Giust. Trib., 2010, n.1 .

la soglia dei 100 mila Euro, fissata dal D. Lgs. 74/2000 - diventano prescrivibili, quelli del 2001, solo al 31/12/2010 (anziché al 31/12/2006), e quelli del 2002, solo al 31/12/2011 (anziché al 31/12/2007).

La disapplicazione del condono tombale ha sollecitato l'avvio ad opera della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate di molteplici verifiche fiscali relative ad anni d'imposta sottoposti al condono, sulla considerazione che la disapplicazione della disciplina condonistica farebbe rivivere le condotte penalmente rilevanti. Paradossalmente, l'adesione al condono rischia di assumere il carattere di un'autodenuncia: all'attualità, molti contribuenti che avevano aderito al condono, a fronte degli accertamenti relativi a tali anni, si trovano nella condizione di dover dar conto di situazioni contabili per le quali, probabilmente, non risultano più in possesso neppure della documentazione necessaria.

La Consulta nei prossimi mesi dovrà dunque chiarire le modalità applicative di tale normativa.

La questione relativa alla definizione agevolata delle liti prevista dall'art. 3, comma 2 bis del decreto legge 25 marzo 2010 n. 40 per quanto molto diversa dal punto della presunta violazione della norma europea - l'istituto in questione trova applicazione in condizioni oggettive del tutto differenti, caratterizzate da gravosi contenziosi e dopo due gradi di giudizio favorevoli al contribuente - sembra destinata a ripercorre un cammino analogo al condono IVA.

Entrambe le vicende forniscono lo spunto per una riflessione in merito alla disapplicazione degli atti impositivi per violazione del diritto europeo, che ha assunto ormai pieno credito nella giurisprudenza dell'Unione ed in quella nazionale.

A lungo in passato la maggiore applicazione dell'istituto è stata vivamente auspicata. Il giudice tributario è costantemente chiamato a dare applicazione a norme dell'Unione: nell'ipotesi di palesi violazioni di tali norme, soprattutto nell'ipotesi in cui fattispecie analoghe siano già stato oggetto di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, deve, correttamente e coraggiosamente, procedere anche d'ufficio alla disapplicazione. Ciò anche alla luce di un diverso ruolo che deve essere attribuito al processo tributario, nel suo lento cammino di avvicinamento al processo civile.

E' stato però correttamente osservato che «La radicale affermazione del primato del diritto comunitario nel sistema della giustizia tributaria ha aperto un cratere vasto e frastagliato, dal quale eruttano costantemente sollecitazioni, principi e soluzioni applicative dirompenti⁸».

⁸ Ancora L. DEL FEDERICO, Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario, cit.; si veda anche F. TESAURO, Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario in Giur. It., 2008, 4.

Assicurare un equilibrio tra primato del diritto dell'Unione, certezza e stabilità dei rapporti giuridici ed imposizione tributaria appare un compito sempre più impegnativo.

La maggiore vis disapplicativa deve essere salutata con favore, in quanto inversione della tendenza del giudice interno di procedere al rinvio pregiudiziale, per evitare di assumere dirette decisioni e con un conseguente appesantimento dell'istituto previsto dall'art. 234 del Trattato CE; tuttavia occorre evitare di finire nell'eccesso opposto, privo di base normativa e in contrasto con il principio di autonomia procedurale degli Stati membri, espressamente sancita dagli artt. 5, 7 e 10 del Trattato CE.

Il rigido rispetto del primato del diritto dell'Unione contiene in sé anche un altro possibile rischio. Occorre verificare che i risultati continuamente perseguiti dalla giurisprudenza interna, tesa a sviluppare sempre più le tesi elaborate dalla Corte di giustizia, non finiscano per contrastare i principi che ispirano la Costituzione in materia tributaria: non deve infatti mai dimenticarsi la necessità fondamentale di ancorare le scelte tributarie interne a tali principi, primo fra tutti quello di uguaglianza sostanziale. Occorre, dunque, tentare di contemperare la decisa tendenza giurisprudenziale ad assicurare sempre e comunque il primato del diritto europeo. Appare assolutamente necessario procedere alla disapplicazione le singole norme nazionali specificamente incompatibili e gli eventuali provvedimenti amministrativi emessi in attuazione di tali norme.

L'eventuale disapplicazione, come in tema di condono IVA , di norme procedurali che ostino all'applicazione del diritto comunitario può presentare un rischio concreto di contrasto con principi tributari di diritto interno, che richiede un diverso contemperamento di interessi.