

Sent. dell'11 dicembre 2008, causa C-174/07

della Corte di Giust. CE, Quinta Sez. - Pres. M. Ilešič, Rel. A. Borg Barthet

Fiscalità - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE - Dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE - Inadempimento dello Stato membro - Fattispecie - Sanatorie fiscali 2002 - [Artt. 8](#) e [9](#), L. 27 dicembre 2002, n. 289 - Integrazione degli imponibili degli anni pregressi - Definizione automatica degli anni pregressi - Operazioni imponibili - Rinuncia all'accertamento - Ammissibilità - Esclusione - Violazione degli artt. [2](#) e [22](#), Sesta Direttiva - Violazione dell'art. 10 CE - Sussiste - Art. 2, comma 44, L. 23 dicembre 2003, n. 350 - Estensione - Periodo d'imposta 200

Massima - La rinuncia generale ed indiscriminata all'attività di accertamento delle imposte e delle operazioni imponibili ai fini dell'IVA costituisce violazione degli obblighi dello Stato membro assunti sulla base del diritto comunitario [\(1\)](#).

Sentenza - 1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di accertare che, estendendo con l'[art. 2](#), comma 44, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, concernente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (Supplemento ordinario n. 196/L alla GURI n. 229 del 27 dicembre 2003; in prosieguo: la «legge n. 350/2003»), all'anno 2002 il condono fiscale previsto agli [artt. 8](#) e [9](#) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, concernente le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003) (Supplemento ordinario n. 240/L alla GURI n. 305 del 31 dicembre 2002; in prosieguo: la «legge n. 289/2002»), e prevedendo di conseguenza in maniera espressa e generale la rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso del periodo di imposta relativo all'anno 2002, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza delle disposizioni dell'art. 2, comma 1, lett. a), c) e d), e degli artt. [193-273](#) del titolo XI della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), che hanno sostituito dal 1 gennaio 2007 gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in combinato disposto con l'art. 10 CE.

Ambito normativo

La normativa comunitaria

2 L'art. 2, punti 1 e 2, della sesta direttiva stabiliva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto [(in prosieguo: l'«IVA»)]:

1. 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;

2. le importazioni di beni».

3 L'art. 22 della sesta direttiva stabiliva:

«(...)

4. Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri (...)

(...)

5. Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'imposta sul valore aggiunto al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per riscossioni di acconti provvisori.

(...)

8. (...) gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

(...)».

4 L'art. [2](#), n. 1, lett. a), c) e d), della direttiva 2006/112 che ha sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2007, la sesta direttiva stabilisce:

«[s]ono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

d) le importazioni di beni».

5 Ai sensi dell'art. [206](#) della direttiva 2006/112:

«Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'art. [250](#). Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori.

(...)».

6 In base all'art. 250, n. 1, della direttiva 2006/112:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, comprese, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

7 L'art. [252](#) della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«1. La dichiarazione IVA deve essere presentata entro un termine che è stabilito dagli Stati membri. Tale termine non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo di imposta.

2. Gli Stati membri fissano la durata del periodo di imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

8 Ai sensi dell'art. [273](#) della direttiva 2006/112:

«Gli Stati membri possono stabilire nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo negli scambi tra Stati membri a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

La normativa nazionale

La legge n. 289/2002

9 Gli [artt. 8](#) e [9](#) della legge n. 289/2002, che disciplinano rispettivamente l'«Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi» e la «Definizione automatica per gli anni pregressi», riguardano sia l'IVA sia altre imposte e prelievi obbligatori.

- L'[art. 8](#) della legge n. 289/2002

10 In sostanza, l'art. 8 della legge n. 289/2002 prevede la possibilità per i soggetti passivi di presentare una dichiarazione integrativa IVA al fine di rettificare le dichiarazioni già presentate per i periodi di imposta compresi fra 1998 ed il 2001.

11 In forza dell'art. 8, comma 6, di questa legge, la presentazione di una dichiarazione integrativa ai fini dell'IVA comporta, per quanto riguarda importi pari alla maggior imposta sul valore aggiunto risultante da tale dichiarazione aumentata del 100%, vale a dire un importo di IVA dovuta doppio rispetto a quello dichiarato dal soggetto passivo, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione della punibilità del contribuente per alcuni reati tributari e comuni nonché l'esclusione di qualsiasi controllo fiscale.

12 L'art. 8, comma 9, di detta legge consente a taluni soggetti passivi di essere esonerati da qualsiasi verifica diversa da quella relativa alla coerenza delle loro dichiarazioni integrative.

13 L'[art. 8](#), comma 10, della legge n. 289/2002 prevede che talune categorie di soggetti passivi non possono tuttavia beneficiare delle disposizioni di tale articolo 8.

- L'[art. 9](#) della legge n. 289/2002

14 L'[art. 9](#) della legge n. 289/2002 riguarda la «Definizione automatica per gli anni pregressi». I periodi di imposta che rientrano in tale definizione automatica corrispondono a quelli cui si riferisce l'[art. 8](#)

della legge n. 289/2002.

15 In base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso del 21 febbraio 2003, la dichiarazione per la definizione automatica, prevista all'[art. 9](#) della legge n. 289/2002, ha per oggetto, a differenza della dichiarazione integrativa ai fini dell'IVA prevista all'art. 8 della stessa legge, non la dichiarazione di maggiori imponibili, ma l'esposizione dei dati necessari per determinare le somme che devono essere versate per ottenere il beneficio del condono.

16 In base all'art. 9, comma 10, lett. b) e c), di detta legge, la definizione automatica ai fini dell'IVA comporta, per il contribuente interessato, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione della punibilità per taluni reati tributari e per taluni reati extra tributari connessi ai primi, nonché l'esclusione di qualsiasi controllo fiscale.

17 In forza dell'[art. 9](#), comma 14, della legge n. 289/2002, talune categorie di soggetti passivi sono esclusi dal beneficio di detta definizione automatica.

La legge n. 350/2003

18 L'[art. 2](#), comma 44, della legge n. 350/2003 stabilisce in particolare:

«Le disposizioni degli [articoli 7, 8, 9](#) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, si applicano, con le medesime modalità ivi rispettivamente indicate, anche relativamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002, per il quale le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2003, effettuando il versamento entro il 16 marzo 2004 e secondo le seguenti ulteriori disposizioni:

(...)».

Fase precontenziosa del procedimento

19 Ritenendo che l'estensione dell'applicazione degli [artt. 8 e 9](#) della legge n. 289/2002 al periodo d'imposta relativo al 2002, operata dall'[art. 2](#), n. 44, della legge n. 350/2003, sia incompatibile con gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva nonché con l'art. 10 CE, la Commissione, conformemente alla procedura prevista all'art. 226 CE, ha inviato alla Repubblica italiana una lettera di diffida in data 28 giugno 2006.

20 Con lettera 11 settembre 2006 tale Stato membro ha contestato l'incompatibilità fatta valere dalla Commissione.

21 Insoddisfatta della risposta fornita dalla Repubblica italiana, la Commissione ha inviato a tale Stato membro, con lettera 12 dicembre 2006, un parere motivato con cui la invitava a conformarsi al medesimo entro due mesi dalla sua ricezione.

22 Nella sua risposta del 12 febbraio 2007 a detto parere motivato, la Repubblica italiana ha di nuovo contestato l'esistenza di tale incompatibilità.

23 In tale contesto, la Commissione ha deciso di introdurre il presente

ricorso.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

24 Nel ricorso la Commissione ha fatto riferimento agli argomenti che ha sviluppato nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza 17 luglio 2008, causa [C-132/06](#), Commissione/Italia (non ancora pubblicata nella Raccolta).

25 Essa ha tuttavia ricordato i punti essenziali della sua analisi nonché taluni aspetti specifici della normativa comunitaria in materia di IVA anche alla luce della sentenza 28 settembre 2006, causa C-128/05, Commissione/Austria (Racc. pag. I-9265).

26 A tale riguardo la Commissione ha sostenuto che da questa sentenza deriva che, in linea generale, uno Stato membro non ha il potere di semplificare le modalità di riscossione dell'IVA fino al punto di mettere in pericolo o addirittura escludere la stessa applicazione di tale imposta ad una intera categoria di operazioni imponibili.

27 Nel controricorso la Repubblica italiana ha anch'essa fatto riferimento ai suoi argomenti nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza Commissione/Italia, sopra menzionata, e si è limitata all'esposizione di alcuni elementi supplementari.

28 Essa fa valere in particolare che la sentenza Commissione/Austria sopramenzionata non è pertinente nella fattispecie in quanto la normativa nazionale oggetto di tale causa aveva per effetto di esonerare totalmente una categoria di soggetti passivi dai loro obblighi di dichiarazione e versamento dell'IVA in relazione ad operazioni future, mentre tale non sarebbe il caso relativamente alle disposizioni della normativa italiana di cui trattasi.

Giudizio della Corte

Sulla ricevibilità

29 In via preliminare, occorre rilevare che, come risulta dalle conclusioni del suo ricorso, la Commissione intende far accertare che la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in particolare in forza della direttiva 2006/112, mentre, nella lettera di diffida e nel parere motivato che ha inviato a tale Stato membro, essa si è basata sulle disposizioni della sesta direttiva.

30 A tale riguardo occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, l'esistenza di un inadempimento nell'ambito di un ricorso proposto ai sensi dell'art. 226 CE deve essere valutata alla luce della normativa comunitaria in vigore alla scadenza del termine che la Commissione ha imposto allo Stato membro di cui trattasi per conformarsi al suo parere motivato (sentenze 10 settembre 1996, causa C-61/94, Commissione/Germania, Racc. pag. I-3989, punto 42; 9 novembre 1999, causa C-365/97, Commissione/Italia, Racc. pag. I-7773, punto 32, e 5 ottobre 2006, causa C-275/04, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-9883, punto 34)).

31 Tuttavia, se è vero che le conclusioni contenute nel ricorso non possono in linea di principio essere estese al di là degli inadempimenti fatti valere nella lettera di diffida e nel dispositivo del parere motivato, ciononostante la Commissione è legittimata a far constatare un inadempimento degli obblighi che trovano la loro origine nella versione iniziale di un atto comunitario, successivamente modificato o abrogato, che siano stati confermati da nuove disposizioni (sentenza Commissione/Belgio, cit., punto 35).

32 Nella fattispecie è pacifico che gli obblighi derivanti dall'art. 2, n. 1, lett. a), c) e d), nonché dagli artt. 193-273 della direttiva 2006/112 erano già applicabili in forza degli artt. 2, nn. 1 e 2, nonché 22 della sesta direttiva.

33 Pertanto la Commissione è legittimata a far accertare che la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 2, n. 1, lett. a), c) e d), e 193-273 della direttiva 2006/112.

Sul merito

34 In via preliminare occorre ricordare che, al punto 53 e nel dispositivo della sentenza Commissione/Italia sopra menzionata, la Corte ha constatato che la Repubblica italiana, avendo previsto agli [artt. 8 e 9](#) della legge n. 289/2002 una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché dell'art. 10 CE.

35 Nella fattispecie è pacifico che l'[art. 2](#), comma 44, della legge n. 350/2003 estende, in particolare, l'applicazione delle disposizioni degli [artt. 8 e 9](#) della legge n. 289/2002, concernenti i periodi di imposta relativi agli anni 1998-2001, al periodo di imposta relativo all'anno 2002.

36 Ne deriva che per gli stessi motivi esposti nella sentenza Commissione/Italia, sopramenzionata, il presente ricorso deve essere accolto.

37 Pertanto occorre constatare che, estendendo con l'[art. 2](#), comma 44, della legge 350/2003 all'anno 2002 il condono fiscale previsto agli [artt. 8 e 9](#) della legge n. 289/2002 e prevedendo, di conseguenza, una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso del periodo d'imposta relativo all'anno 2002, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza delle disposizioni dell'art. 2, n. 1, lett. a), c) e d), e degli artt. 193-273 della direttiva 2006/112, che hanno sostituito dal 1° gennaio 2007 gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché dell'art. 10 CE.

Sulle spese

38 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la

Commissione ha concluso per la condanna della Repubblica italiana e quest'ultima è rimasta soccombente nei suoi motivi, occorre condannarla alle spese.

P.Q.M. - La Corte (Quinta Sezione) dichiara e statuisce:

1) Estendendo con l'[art. 2](#), comma 44, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, concernente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004), all'anno 2002 il condono fiscale previsto agli [artt. 8](#) e [9](#) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, concernente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), e prevedendo di conseguenza una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso del periodo di imposta relativo all'anno 2002, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza delle disposizioni dell'art. 2, n. 1, lett. a), c) e d), e degli artt. 193-273 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, che hanno sostituito, dal 1° gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE.

2) La Repubblica italiana è condannata alle spese.

Note:

[\(1\)](#) Cfr., Corte di Giustizia CE, sent. 17 luglio 2008, causa [C-132/06](#).