

## LE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEE FANNO TESTO NELLA NORMATIVA NAZIONALE.

Sempre più incisiva, nell'Ordinamento giuridico nazionale, l'attività della Corte di Giustizia Europea.

Come è noto, la Corte di Bruxelles interpreta il diritto dell'Unione Europea facendo sì che lo stesso venga applicato nello stesso modo in tutti i Paesi membri.

I Giudici Comunitari, più in particolare, nell'affermare l'efficacia delle regole contenute nelle Direttive della UE in tutto l'ambito comunitario, affidano ai singoli Giudici nazionali l'applicazione delle disposizioni oggetto della controversia, attribuendo anche a loro il compito di verificare la ricorrenza delle condizioni affermate dalla parte contribuente e che giustificano la decisione assunta.

Verificata la presenza delle condizioni richieste dalla Corte Europea, i Giudici nazionali, anche in mancanza di norme di recepimento, non possono quindi sottrarsi dal recepire le indicazioni europee, assumendo queste ultime una valenza uguale, se non maggiore, alla legge nazionale, applicando i principi affermati dalla UE e disapplicando le disposizioni nazionali che con tale principi confliggono.

In pratica, come tutte le disposizioni dell'Unione Europea, anche le sentenze della Corte di Giustizia hanno efficacia vincolante, diretta e prevalente sull'ordinamento nazionale, così come confermato anche dalla Corte Costituzionale con sentenze nn. 168/1981 e 170/1984.

L'ambito nel quale spazia l'attività giurisdizionale della Corte di Giustizia Europea è molto ampia. Va dall'agricoltura all'ambiente, dagli aiuti di Stato alla concorrenza, dalla proprietà industriale alla sicurezza ed alla giustizia.

La materia sulla quale, però, si registra la maggior parte delle richieste di intervento e delle sentenze, è quella fiscale.

Complessivamente, dal 1976 ad oggi, le sentenze della Corte di Giustizia Europea sono state oltre 10.000 di cui più del 10% in materia di IVA. In quest'ultimo settore, solo dal 2009 al 2013, i provvedimenti giudiziari della Corte sono stati 300.

In materia di imposta sul valore aggiunto, le questioni più importanti riguardano i principi fondamentali ai quali nessuno Stato membro può derogare.

Innanzitutto la neutralità dell'imposta, con la conseguente impossibilità di limitare il diritto alla detrazione che, facendo aumentare surrettiziamente la base imponibile, determina l'effetto di cumulo che nuoce alla libera circolazione dei beni ed alla concorrenza in ambito comunitario.

Un principio, quest'ultimo, recentemente recepito dalla Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 7576 del 15/4/2015, principio da cui discende che, in caso di omessa applicazione del "reverse-charge" o della procedura di integrazione degli acquisti intracomunitari, qualora venga accertato la mancanza di una frode IVA o, comunque, di una lesione del diritto dell'Erario di percepire l'imposta, è assolutamente da escludere qualunque recupero del tributo e, trattandosi di violazione di natura formale, non è nemmeno applicabile alcuna sanzione legata al mancato addebito dell'imposta o alla mancata detrazione.

La pronuncia della Suprema Corte italiana riprende (non potendo fare diversamente) la Sentenza della Corte di Giustizia Europea "IDEXX" (causa C-590/13 dell'11/12/2014) la quale, a sua volta, si

era allineata alle precedenti sentenze della stessa Corte Europea "ECOTRADE" (Causa 95/07 dell'8/5/2008) ed "EQUOLAND" (Causa C-272/13 dell'17/7/2014).

Sono proprio queste due le sentenze con le quali la Corte Europea aveva già dichiarato il principio secondo il quale la mancata applicazione del reverse-charge non può essere sanzionata in modo tale da mettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione e che qualunque adempimento imposto dalla normativa nazionale in materia di acquisti intracomunitari non può non assumere carattere "formale", con le relative conseguenze in materia sanzionatoria, tutte le volte in cui si accerti che la violazione (la mancata integrazione e la registrazione) non abbia dato luogo ad alcuna frode o comunque comportato una evasione d'imposta.

Va osservato che, su questa questione, l'Agenzia delle Entrate, quanto meno prima della Sentenza della Cassazione del 15 aprile scorso, ha sempre manifestato (per ultimo, seppure indirettamente, con Circolare n. 14/E del 27/3/2015) un orientamento difforme da quello precedentemente citato, almeno per la parte che riguarda l'applicazione delle sanzioni, tutte proporzionate all'imposta irregolarmente non applicata, oppure applicata irregolarmente e poi portata in detrazione dal cessionario o committente nonostante l'obbligo del reverse-charge.

Lo stesso principio della "neutralità" dell'imposta è quello al quale si è ispirata un anno fa la stessa Corte di Giustizia con la Sentenza C-337/13 del 15 maggio 2014. La Corte, in quel caso, interpretando l'art.90, paragrafi 1 e 2, della Direttiva 2006/112/Ce del 28/11/2006 in materia di IVA, ha imposto allo Stato interessato (l'Ungheria) e, conseguentemente, a tutti gli altri Stati membri, di permettere al fornitore di un bene o di un servizio la variazione in diminuzione dell'IVA nel caso in cui non abbia potuto riscuotere il corrispettivo dal cliente e quando l'insolvenza di quest'ultimo abbia determinato la risoluzione del contratto.

In quest'ultimo caso (quello della sentenza della Corte di Giustizia del 15 maggio del 2014), però, la normativa fiscale italiana (art.26 del D.P.R. 633/72) era già conforme alla normativa europea.

In tante altre occasioni, invece, la normativa italiana era disallineata da quella comunitaria, per cui c'è stato bisogno di adeguarla con immediatezza alle disposizioni comunitarie contenute nelle direttive.

E' quello che è avvenuto, per esempio, nel 2006, quando è stata depositata la Sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, causa C-228/05, che ha dichiarato incompatibile con la "Sesta Direttiva" l'allora vigente articolo 19 bis.1 del D.P.R. 633/1972 che vietava il diritto della detrazione dell'imposta per l'acquisto o l'importazione di ciclomotori, motocicli e autovetture, quando non costituivano oggetto dell'attività propria di impresa.

Quella volta l'Italia si è dovuta adeguare prontamente, non solo modificando la normativa italiana, ma anche riconoscendo ai contribuenti il diritto di ottenere il rimborso dell'IVA versata e non detratta per gli anni successivi al 2000.

Lo stesso è accaduto nel 2010, quando lo Stato Italiano si è dovuto adeguare alle Direttive 8/2008 del 12/2/2008 (riguardante nuovi concetti di territorialità), 9/2008 del 12/2/2008 e 117/2008 del 16/12/2008, che hanno modificato la direttiva 112 del 28/12/2006 (quella che aveva a sua volta modificato la Direttiva del 17 maggio 1977, detta "sesta direttiva").

Quella volta lo ha dovuto fare, in fretta e furia, con una Circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 58 del 31/12/2009, evidenziando che, in attesa dell'emanazione del Decreto Legislativo di recepimento delle cennate direttive comunitarie, le disposizioni ivi contenute erano applicabili sin dal 1/1/2010 (ossia dopo due anni dalla loro emissione). Lo ha fatto, con più calma, poi,

attraverso il Decreto Legislativo n. 18 dell'11/2/2010, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 41 del 19/2/2010.

Era avvenuto anche nel 2002, quando il Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Salute, con Decreto del 17/5/2002, ha dovuto adeguare la normativa nazionale IVA (il punto 18 dell'art.10 del D.P.R. 633/72) a quanto prescritto dall'art.13 della Sesta Direttiva e dalla successiva Direttiva n. 112/2006.

La Corte di Giustizia UE (sentenza n. C-141/00 del 10 settembre 2002), infatti, aveva già ribadito che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art 13 della Direttiva devono essere interpretati restrittivamente, per cui la norma esentativa deve essere interpretata nel senso che l'esenzione è applicabile solo nel caso di prestazioni sanitarie, effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, finalizzate alla diagnosi, alla cura ed alla riabilitazione della persona. Concetto ribadito pure dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n.184 del 24/9/2003.

Era già avvenuto pure nel 2005, per una questione non riguardante l' IVA. Il problema era la legittimità di una agevolazione IRPEF ("tassazione incentivo all'esodo") esclusivamente destinata alle donne (e non agli uomini) . Il D.P.R. 917/86, più in particolare, concedeva sgravi fiscali (imposta ridotta ad un mezzo) solo alle lavoratrici con più di 50 anni e non ai lavoratori con la stessa età. Ma la Corte di Giustizia Europea, con sentenza n. C-207/04 del 21 luglio 2005, ha ritenuto che la norma era contraria alla Direttiva CEE 76/207/CEE, operando un discrimine a favore delle donne e a sfavore degli uomini ed ha imposto allo Stato Italiano di concedere il beneficio anche agli uomini di età superiore a 50 anni.

E' avvenuto, comunque, anche in tantissime altre occasioni, non solo in materia fiscale ma anche in tanti altri settori. Spesso con un immediato recepimento della disposizione comunitaria, qualche altra volta con un cortese e silenzioso disinteresse verso la disposizione, fino a quando la stessa non è stata impugnata, giungendo infine alla Corte di Giustizia per l'affermazione del principio sancito dalla UE e l'abrogazione della precedente normativa nazionale.

Ci sono, comunque, questioni ancora non risolte. Una di queste, estremamente importante per i risvolti che potrebbe avere nel nostro ordinamento tributario, è quella riguardante il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario. La Corte di Giustizia Europea, infatti, con numerose sentenze, tra le quali la n.C-259 del 20 giugno 2013, ha affermato il principio della proporzionalità della sanzione alla gravità della violazione, demandando, come sempre, al Giudice nazionale la verifica della sussistenza delle condizioni per ritenere non applicabile la sanzione stabilita dalla normativa nazionale ritenuta eccessiva e sproporzionata.

Probabilmente anche una sanzione pari all'imposta, come avviene spesso nel nostro sistema sanzionatorio fiscale, può essere talvolta sproporzionata. Può essere sproporzionata anche la sanzione per tardivo versamento pari al 30%. Ed è forse per questo motivo che nel 2011 è stato previsto, oltre al ravvedimento operoso "lungo" e "breve", anche quello comunemente denominato "sprint", da effettuare entro 14 giorni dalla scadenza, con la riduzione della sanzione ordinaria del 30%, allo 0,2% per ogni giorno di ritardo.

Sulla questione relativa all'applicabilità di sanzioni proporzionali in caso di irregolarità formali nell'applicazione del "reverse-charge", abbiamo visto come la Cassazione abbia preso atto della Sentenza della Corte di Giustizia "IDEXX".

Un'altra problematica ancora non ben definita è quella che riguarda la responsabilità del cessionario quando quest'ultimo esercita il suo diritto alla detrazione dell'IVA per operazioni di acquisto le

quali, successivamente all'acquisto stesso, vengono considerate soggettivamente inesistenti, ossia eseguite da un soggetto diverso da quello che le ha fatturate.

L'Amministrazione Finanziaria, in questo caso, ritiene spesso responsabile della frode anche il cessionario, sia per l'aspetto penale relativo all'utilizzo della fattura "soggettivamente inesistente", sia per la detrazione dell'IVA operata, considerata indebita.

La Corte di Giustizia, in merito, è intervenuta diverse volte, tentando di fare chiarezza sulla questione, affermando (vedasi Sentenza C-133/13 del 2014) che la responsabilità del cessionario può essere ipotizzata solo quando si riesca a dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che il destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta comunque al giudice nazionale verificare.

In pratica, secondo l'Unione Europea, sono applicabili le sanzioni previste per la frode solo quando viene accertato che il contribuente ha realizzato l'illecito con l'obiettivo di commettere un reato tributario dal quale scaturisce un indebito vantaggio.

Se, invece, la frode all'Erario è accertata, allora tutte le sanzioni sono applicabili, anche quelle che prevedono una ripetuta applicazione dell'imposta, nonché la deroga al principio alla detrazione con il conseguente venir meno della neutralità dell'imposta (vedasi Causa "ITALMODE" Sentenza 18/12/2014).

Ma anche la nota questione dell'"abuso del diritto" ha avuto origine con una sentenza della Corte di Giustizia Europea.

Quest'ultima, infatti, con diverse pronunce, ma in maniera più diretta con la famosa sentenza "HALIFAX" (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006), ha affermato che un comportamento è da considerare elusivo quando le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti direttive comunitarie e dalla legislazione nazionale, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni.

Una sentenza che, come è ben noto, ha dato luogo a tantissimo contenzioso, nazionale ed europeo, e che ha richiesto, alla fine, l'intervento legislativo italiano attraverso la "legge delega sulla riforma tributaria", ossia la n.23 del 2014.

Con riguardo agli effetti nazionali delle sentenze della Corte di giustizia, vale la pena ricordare che nonostante, in linea generale, le sentenze interpretative della Corte Europea retroagiscano fino alla data di entrata in vigore della norma interpretata, la giustizia comunitaria ha sempre riconosciuto una particolare tutela dei così detti "rapporti esauriti", ossia quelli già passati in giudicato ovvero definitivi per l'avvenuto decorso del termine di decadenza o di prescrizione.

E' il caso, per esempio, dei rimborsi conseguenti ad una pronuncia di illegittimità della Corte di Giustizia. In tale ipotesi i contribuenti interessati a far valere dinanzi all'Amministrazione Fiscale nazionale la sentenza UE possono anche richiedere il rimborso di quanto già pagato, fermo restando, tuttavia, il termine ordinario di decadenza per presentare la domanda di rimborso, termine previsto, in Italia, dall'art.21, comma 2, del D.legislativo 546/1992 (termine di due anni dall'avvenuto pagamento), ovvero dagli articoli 37 e 38 del D.P.R. 602/1973 (48 mesi dall'avvenuta ritenuta o dall'avvenuto versamento diretto).

Un principio, quest'ultimo, affermato dalla stessa Corte di Giustizia con sentenze del 16 marzo 2006 (causa C-234/04) e del 1 giugno 1999 (Causa C-126/97) e ribadito anche dalla Corte di Cassazione, per ultimo con sentenza n. 5014 del 12 marzo 2015, conforme a precedente parere delle Sezioni Unite (sentenza 13676/2014 in tema di "incentivo all'esodo).

In pratica, secondo i Giudici Europei ed i Giudici nazionali, il "dies a quo" ordinario per la presentazione della richiesta di rimborso, nascente da una pronuncia della UE, non può essere spostato in avanti in quanto *“il diritto comunitario non impone a un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata a una decisione, anche quando ciò permetterebbe di accertare una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione”*.

Ed ancora perchè *“il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all’esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza (del diritto, ndr) e da ciò deriva che il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere definitivo”*.

Sulla base delle considerazioni fin qui svolte e delle pochissime pronunce europee fin qui evidenziate, si può facilmente osservare come il nostro ordinamento giuridico, evidentemente compreso quello fiscale, nonostante le naturali resistenze degli organi politici e amministrativi nazionali, sia fortemente condizionato dalle disposizioni comunitarie e dalla sentenza della Corte di Giustizia.

Una sistema, quest'ultimo, il quale, nonostante dichiaratamente ispirato al "Civil law", il sistema applicato nella maggior parte dei Paesi del mondo, fa ricordare il sistema giuridico del "Common law", tipico dei sistemi giuridici anglosassoni.

Questo sistema, infatti, diversamente da quanto avviene nei Paesi in cui si applica la "Civil law", come in Italia, prevede un impianto normativo sempre in evoluzione, costruito sui precedenti giurisprudenziali più che su codici o, in generale, leggi e altri atti normativi di organi politici.

Va osservato che nell'Unione Europea, pur in presenza del Trattato dell'Unione del 1957 e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea 2010, non esiste un "codice" che regoli in maniera organica, per tutti i Paesi membri, questioni fondamentali come l'imposizione diretta, diritto delle obbligazioni, diritti reali, diritto commerciale, diritti reali, ecc.

Esiste solo una sorta di "diritto derivato" costituito dalle direttive, dai regolamenti e dalle sentenze della Corte di Giustizia, che comunque affermano principi fondamentali quali la certezza del diritto, l'irretroattività della legge penale, la proporzionalità dell'azione amministrativa, il rispetto dei diritti quesiti, il legittimo affidamento o l'affidamento dei terzi in buona fede, la sussidiarietà, la legalità, il ragionevole termine dei processi, le discriminazioni fondate sul sesso, sulla razza, sulla religione, sulle convinzioni personali, gli handicap, l'età e le tendenze sessuali.

In materia di IVA, poi, i principi fondamentali sui quali deve fondarsi la normativa comunitaria e, quindi, quella nazionale, sono principalmente la neutralità, il diritto alla detrazione, le esenzioni e la lotta alle frodi.

Accade quindi che, molto spesso, considerata la prevalenza della normativa comunitaria su quella nazionale, le disposizioni del nostro Paese siano assolutamente "in bilico", con una "precarietà" che fa riflettere sulla necessità di approfondire meglio le regole nazionali o quelle europee.

Parlando dell' IVA, qualcuno dice addirittura che il nostro D.P.R. 633 del 1972 potrebbe essere considerato ormai completamente superato e, conseguentemente, da non prendere in considerazione, dovendosi sempre fare riferimento alle Direttive Comunitarie in materia ed alle sentenze della Corte di Giustizia che tali direttive fanno applicare negli Stati membri più restii.

C'è da dire pure che la normativa IVA europea, di cui è figlia quella nazionale, sicuramente non è adeguata alle disposizioni civili, commerciali, penali, amministrative applicate nei diversi Stati, per cui sono abbastanza frequenti conflitti interpretativi che scaturiscono proprio dalla differenza di significato degli istituti giuridici fondamentali ai quali la normativa fiscale, segnatamente quella IVA, va applicata.

L'attività "stabilizzatrice" comunitaria, specialmente con i suoi "regolamenti", le sue "direttive", le sue "decisioni" e le sue "sentenze", pertanto, appare essenziale in un sistema dove i diversi Stati membri vogliono mantenere le specifiche caratteristiche dei loro ordinamenti giuridici ma devono adattarsi alle regole necessarie per consentire l'uniforme applicazione delle disposizioni tributarie europee.

*Salvatore Forastieri*  
*Garante del Contribuente per la Sicilia*