

## TRANSAZIONE FISCALE E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO<sup>1</sup>

FEDERICO MARENGO

Sommario: Premessa. 1. Imposizione generale sui consumi e natura dell'Iva. 2. Politica fiscale italiana e Diritto comunitario. 3. Artt. 8 e 9, l. 289/2002 e giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. 4. Transazione fiscale e esclusione dell'Iva.

### Premessa

Una delle maggiori perplessità poste dal travagliato<sup>2</sup> dettato dell'art. 182 *ter*, R.d 16 marzo 1942, n. 267 e successive modificazioni e integrazioni, prima dell'avvento del d.l. 29 novembre 2008, n. 185<sup>3</sup>, convertito con modificazioni nella l. 28 gennaio 2009, n. 2, riguardava l'individuazione dei tributi suscettibili di rientrare nell'ambito di applicazione della Transazione fiscale, segnatamente, il dubbio che l'Imposta sul valore aggiunto potesse formare oggetto di negoziazione *dilatoria* e/o *remissoria* con il Fisco.

A favore della tesi che ammetteva la *transigibilità* del debito per Iva<sup>4</sup>, anche con contenuto *remissorio*, si era detto che l'Imposta sul valore

---

<sup>1</sup> Relazione tenuta dallo scrivente al Convegno di studi in Avezzano su “*Transazione fiscale e le soluzioni convenzionali dell'insolvenza*” del 2 ottobre 2009, a cura del Centro Studi Giuridici della Marsica, dell'Università degli studi di Teramo e dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli avvocati di Avezzano.

<sup>2</sup> Per l'iter legislativo dell'art. 182 *ter* si rinvia a LA MALFA, *Ancora sui rapporti tra la transazione fiscale e il concordato preventivo*, in *Il Caso.it*, sezione seconda, doc. n. 144, 15 marzo 2009, 4, terzo capoverso.

<sup>3</sup> Recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*”.

<sup>4</sup> TAGLIONI, *La transazione fiscale in sede fallimentare*, in *Boll. trib.*, 2009, n. 4, 296; FICARI, *Riflessioni su “transazione” fiscale e “ristrutturazione” dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, n. 1, 75; MOSCATELLI, *Crisi d'impresa e debito tributario: riflessioni sulla transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 5, 1322 in nota n. 13; DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 3, 215; lo stesso Autore anche in *La nuova transazione fiscale secondo il tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Corr. Trib.*, 2008, 343; STASI, *La transazione fiscale*, in *Fall.*, 2008, 7, 736; FERRO-FONTANA, *Art. 182 ter – Transazione fiscale*, in *La legge fallimentare. Commentario*

aggiunto, *se pur tributo comunitario*, si sarebbe potuta transigere, (i) sia poiché diversamente ammettendo si sarebbe depotenziato il nuovo istituto *ex art. 182 ter* a causa della forte incidenza delle passività per Iva sulla esposizione debitoria complessiva delle imprese italiane, (ii) sia perché secondo la normativa comunitaria<sup>5</sup> l'Iva non si sarebbe dovuta far rientrare tra le *risorse finanziarie proprie della Comunità*, sebbene il sistema delle *risorse proprie* per finanziare il bilancio della Comunità comprenda, tra le altre entrate, anche la c.d. *quota di richiamo dell'Iva* ottenuta applicando una aliquota valida per tutti gli Stati membri a una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie<sup>6</sup>.

---

*teorico pratico*, (a cura di FERRO), Padova, 2007, I, 1444; MAGNANI, *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato* (a cura di SCHIANO DI PEPE), Padova, 2007, 682; CECCHERINI, *La transazione fiscale e l'art. 182 ter della legge fallimentare*, in *Dir. fall.*, 2007, 982; TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2006, 4, 1078; anche in, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in [www.giustiziatributaria.it](http://www.giustiziatributaria.it); GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, Milano, 2006, 682; CARINCI, *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2, 543.

In giurisprudenza, Corte di appello di Milano, decr. 14 maggio 2008; Trib. di Pavia, 8 ottobre 2008, *Dir. fall.*, 2009, n. 1, II, 66; Trib. di Milano, 16 aprile 2008, in *Boll. trib. on line*; Trib. di Milano, 13 dicembre 2007, in *Fall.*, 2008, 333; Trib. di Bologna, 26 ottobre 2006, in *Fall.*, 2007, 579.

<sup>5</sup> Ottavo considerando della direttiva del Consiglio CE, 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, sic: “*In applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie*”.

<sup>6</sup> L'aliquota comune e l'imponibile da prendere in considerazione secondo le regole comunitarie sono quelli contemplati dal nono considerando e dall'art. 2, comma primo, lett. c), e comma quarto, lett. a) e b), della decisione del Consiglio CE, 29 novembre 2000, n. 2000/597/CE, Euratom. Per cui, *ex nono considerando*: “*Al fine di continuare a tener conto della capacità contributiva dei vari Stati membri al sistema delle risorse proprie e correggere gli aspetti regressivi del sistema attuale per gli Stati membri meno prosperi, il Consiglio europeo di Berlino del 24 e 25 marzo 1999 ha concluso che le regole di finanziamento dell'Unione dovranno essere modificate nel modo seguente: - il tasso massimo di richiamo della risorsa Iva dovrà essere ridotto ... allo 0,50% dal 2004 in poi; - l'imponibile Iva degli Stati membri dovrà continuare ad essere limitato al 50% del loro PNL*”. Si veda altresì il combinato disposto degli artt. 2 e 7.

Ne consegue che il computo del contributo nella forma della *quota di richiamo dell'Iva* per finanziare il bilancio europeo avviene in modo tale che non vi sia alcuna correlazione tra il gettito di Iva riscosso e il contributo Iva di ciascuno Stato membro, essendo la percentuale dello 0,50% indicizzata a un valore pari al 50% del Prodotto nazionale lordo, e non all'Iva introitata da ciascuno Stato.

In senso contrario, negando la negoziazione remissoria del debito per Iva, un orientamento minoritario in dottrina<sup>7</sup> e in giurisprudenza<sup>8</sup>, oltre che la posizione dell'Amministrazione finanziaria<sup>9</sup>. Quest'ultima in particolare, qualificando l'Iva come *risorsa propria* delle Comunità europee sulla base dell'ottavo considerando<sup>10</sup> della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112, e in attesa di un orientamento giurisprudenziale consolidato, invitava gli Uffici a escludere l'Iva dalla Transazione fiscale.

Il legislatore<sup>11</sup> è intervenuto in materia eliminando qualsiasi incertezza chiarendo che:

“... con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento...”.

Pertanto con specifico riferimento all'Iva, il nuovo art. 182 *ter* precisa che la Transazione fiscale può avere soltanto un contenuto dilatorio, giammai remissorio: l'imprenditore non può proporre il pagamento parziale del tributo relativo all'Iva, mentre si mantiene la possibilità di dilazione di pagamento.

Quanto invece al regime degli *accessori* dell'Iva, affatto pacifico in dottrina<sup>12</sup> e concorde sul punto il Ministero<sup>13</sup> era ed è, sopraggiunta la novella, la possibilità di formare oggetto di negoziazione remissoria o dilatoria nell'ambito della Transazione fiscale per gli *accessori in senso proprio* (interessi relativi al tributo e indennità di mora) e le *sanzioni amministrative*, in quanto non partecipanti della stessa natura dell'imposta a cui afferiscono.

Se questa proposizione normativa ha definitivamente chiarito il *casus belli*, riteniamo interessante per una corretta esegesi del dato positivo

---

<sup>7</sup> MANDRIOLI, *Transazione fiscale e concordato preventivo tra lacune normative e principi del concorso*, in *Giur. Comm.*, 2008, n. 2, I, 301, il quale si mostrava dubbioso sulla possibilità di applicare la transazione fiscale anche al gettito Iva risultante dopo avere dedotto la quota spettante all'Unione Europea; MAZZUOCOLO, *Transazione fiscale*, in *Fisco*, 2006, 5924, il quale negava, in linea di principio, la transigibilità per la quota del gettito Iva in quanto risorsa propria dell'Unione europea.

<sup>8</sup> Trib. di Lamezia Terme, 23 giugno 2008, in *Dir. fall.*, 2009, n. 2, II, 224; Trib. di Piacenza, 1 luglio 2008, in *Dir. fall.*, 2009, n. 1, II, 66.

<sup>9</sup> Agenzia Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, 21 e 22. Per una interpretazione “autentica” della circolare *de qua* si rinvia a NASTA, *Accordi “transattivi” tra contribuente e Fisco*, in *Fiscalitax*, 2008, 1163.

<sup>10</sup> Si veda *retro* alla nota n. 4.

<sup>11</sup> Art. 32, comma quinto, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*”, convertito con modificazioni nella l. 28 gennaio 2009, n. 2,

<sup>12</sup> Nel senso invece di una esclusione delle sanzioni amministrative pecuniarie dall'ambito di applicazione della Transazione per il loro carattere affittivo era MAGNANI, *op. cit.*.

<sup>13</sup> Posizione sostenuta prima dell'intervento normativo nella circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, 22 e 24, e ribadita a seguito della novella con la circolare 10 aprile 2009, n. 14/E, 6 e 7.

delineare il tracciato logico che ha condotto il legislatore a optare per questa soluzione, indagando se si sia trattato di una decisione autonomamente assunta e informata a precisi obiettivi di politica legislativa/fiscale, o se invece sia stata il portato di una tardiva scelta eteroindotta, o meglio, di una scelta obbligata quale conseguenza della particolare natura – comunitaria – del tributo *de quo* e dell'appartenenza dello Stato italiano all'ordinamento giuridico sovranazionale della Comunità Europea.

## 1. L'imposizione generale sui consumi e la natura dell'Iva.

Una prima questione riguarda la qualificazione dell'Iva come tributo *nazionale* o *sovranazionale*.

In termini formali di rapporto tra ente impositore e contribuente si tratterebbe di un tributo nazionale, dato che è all'Amministrazione finanziaria statale che spetta il potere di accertare e riscuotere l'imposta; così come di tributo nazionale potrebbe parlarsi in termini sostanziali di effettivo utilizzo del gettito acquisito, dal momento che i flussi finanziari derivanti dalla riscossione dell'Iva rappresentano, dopo le imposte sui redditi, la più consistente forma di gettito che affluisce alle casse dello Stato. A ciò deve tuttavia aggiungersi che una quota del tributo incassato, pari allo 0,50% del PNL di ciascuno Stato membro, costituisce parte di quelle *risorse proprie* della Unione europea finalizzate a finanziare il bilancio della Comunità stessa.

Queste impostazioni tuttavia non convincono. Difatti, come sostenuto da autorevole dottrina giustributarista<sup>14</sup> e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>15</sup>, l'Iva è una imposta *comunitaria*, dato che se si guarda alla genesi e alle fonti di produzione del diritto che disciplinano il tributo *de quo*, l'Iva rappresenta il primo, e forse unico, vero strumento di armonizzazione fiscale

---

<sup>14</sup> COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, 107; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 835-3-836, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2005, vol. II°, 221 e ss; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, 361 e ss; TABET, *Legge correttiva e legge interpretativa nell'esperienza della riforma tributaria*, Roma, 1981, 75.

<sup>15</sup> Corte di Giustizia: 27 novembre 1985, causa n. 295/84, in *Racc.*, 1985, 3768; 3 marzo 1988, causa n. 252/86, in *Racc.*, 1988, 1371; 31 marzo 1992, proc. n. C-200/90, in *Racc.*, 1992, 2240; 26 giugno 1997, cause riunite C-370/95, C-371/95, C-372/95, in *Racc.*, 1997, 3734.

a livello europeo<sup>16</sup> con un sistema di regole applicabili uniformemente da ciascuno Stato membro.

Nel prosieguo di questo paragrafo intendiamo pertanto delineare una breve evoluzione del tributo per dare conto della qualificazione di *tributo comunitario* dell'Imposta sul valore aggiunto.

L'Iva è un tributo che colpisce il *consumo* di beni e di servizi.

Le imposte *sul consumo* o *sulla produzione* hanno quale *fatto generatore* dell'imposizione la *spesa*, e possono essere diversamente denominate come imposte sulla cifra di affari, o sulle vendite, o sulla circolazione di beni, o sulla produzione/fabbricazione, a seconda della fase del ciclo di produzione che si intendere assoggettare a imposizione fiscale.

Le prime forme di imposizione sui consumi erano a carattere speciale in quanto colpivano soltanto il consumo di quelle categorie di beni di maggiore importanza nell'economia del Paese. Si pensi, tanto per esemplificare, all'imposta sul macinato, alle imposte sul sale, a quella sullo zucchero, sul tabacco, sull'energia elettrica e sul gas, ecc... Questi tributi venivano applicati sulla base del quantitativo consumato del bene, indipendentemente dal suo valore.

Successivamente durante la prima guerra mondiale, per soddisfare il crescente fabbisogno finanziario relativo agli investimenti bellici, furono introdotte le imposte speciale sui consumi *ad valorem* nella forma di imposte di bollo sulle fatture di vendita di alcuni beni di lusso.

A partire dagli anni immediatamente prossimi alla conclusione del primo conflitto mondiale, e in seguito per fare fronte alla grande crisi del 1930 e alle esigenze di ricostruzione dei Paesi nell'immediato dopoguerra, venne introdotta – anche nel Regno Unito notoriamente avverso a tale forma di prelievo – *l'imposta generale sulle vendite* rivolta a colpire tutti i beni, anche con l'estensione ai servizi.

L'imposta generale sulle vendite vide nel tempo modificare i metodi di computo, passando da una tecnica di imposizione *plurifase cumulativa a valore pieno*<sup>17</sup> o *a cascata*, all'imposizione *monofase*<sup>18</sup>, e in seguito

---

<sup>16</sup> COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, I, 1590 e ss.

<sup>17</sup> Quando l'imposta colpisce tutte le varie fasi del ciclo di produzione sulla base del valore pieno del bene in ciascuno stadio produttivo.

<sup>18</sup> Quando l'imposta colpisce il valore pieno del bene soltanto a un certo stadio produttivo.



all'imposizione *plurifase non cumulativa sul valore aggiunto*<sup>19</sup>: quest'ultima avrebbe creato minori effetti distortivi dell'imposta a *cascata*.

Difatti l'imposta *a cascata* venendo applicata a ogni fase a valore pieno generava una aliquota finale di solito molto superiore, con forti inconvenienti nell'ambito del commercio sia interno che internazionale, con sperequazioni tipiche di un sistema di tassazione plurifase cumulativo e tollerabili sino a quando il tasso dell'imposta fosse stato moderato.

Così negli scambi interni l'aliquota finale dipendeva dalla lunghezza del processo produttivo, cioè dal numero di fasi, con forte incidenza dell'imposta sul prezzo del prodotto finito e pregiudizio per le piccole imprese non integrate rispetto alle altre che invece venivano favorite avendo un processo produttivo integrato verticalmente. Per attenuare queste distorsioni vennero introdotti dei correttivi, come ad esempio l'esenzione di alcuni passaggi, oppure l'applicazione dell'Ige *una tantum* o dell'Ige in lavorazione, ecc...

Quanto agli scambi internazionali, l'iniquità maggiore era nella impossibilità di conoscere per ogni prodotto il numero di fasi dei cicli di produzione e di distribuzione attraversate, con la conseguenza di veri e propri arbitri – talvolta sconfinanti in veri e propri sussidi – nella quantificazione dei rimborsi sulle esportazioni e delle aliquote compensative sulle importazioni.

Tali sperequazioni strutturali del sistema plurifase cumulativo a valore pieno condussero *all'imposta plurifase non cumulativa sul valore aggiunto*.

Decisiva per l'introduzione dell'Iva fu l'istituzione delle Comunità europee<sup>20</sup> con lo scopo precipuo di promuovere, (a) dapprima, *l'integrazione economica* attraverso la creazione di una *unione doganale o mercato comune* realizzata il 1 luglio 1968 mediante l'abolizione dei dazi doganali, l'adozione di una tariffa doganale comune nei rapporti con i Paesi terzi e il divieto fra gli Stati membri di applicare restrizioni quantitative alle importazioni e alle esportazioni, (b) e poi, *l'unione economica e monetaria* mediante un *mercato*

---

<sup>19</sup> Quando l'imposta colpisce tutte le varie fasi del ciclo di produzione sulla base del valore aggiunto in ciascuno stadio produttivo.

<sup>20</sup> Dapprima con l'istituzione della CECA (Comunità europea del carbone e dell'acciaio) con il Trattato di Parigi del 18 aprile 1951, e poi con la istituzione della CEE (Comunità economica europea) e della CEEA o Euratom (Comunità europea dell'energia atomica) con i Trattati di Roma del 25 marzo 1957. Le tre Comunità sono state di fatto raggruppate dal 1° luglio 1967 a seguito della fusione dei rispettivi esecutivi. Inoltre il Trattato di Roma istitutivo della CEE, in vigore dal 1° gennaio 1958, è stato modificato dal Trattato che ha istituito l'Unione Europea, sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992, in vigore dal 1° novembre 1993, e dal Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997, in vigore dal 1° maggio 1999.

*interno*<sup>21</sup> di libera concorrenza ed una moneta unica attraverso: (i) il divieto di accordi/cartelli tra imprese, il divieto di sfruttamento abusivo di una o più imprese di posizioni dominanti, il divieto di aiuti concessi dagli Stati ad alcune imprese, che possano impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune; (ii) la libertà nella circolazione dei beni, dei servizi, e dei fattori della produzione (capitale e lavoro) in ambito comunitario, così da realizzare quella efficiente allocazione geografica delle risorse tale da consentire alle imprese comunitarie di competere efficacemente sul mercato globale; (iii) il *riavvicinamento delle legislazioni* dei singoli Stati in un'ottica di politica economica comune nei settori dell'agricoltura, dei trasporti, dell'ambiente, dell'energia, e della politica commerciale con i Paesi extracomunitari; (iv) una politica di *armonizzazione fiscale in materia di imposte indirette* così come contemplato dall'art. 93<sup>22</sup> del Trattato CE (ex art. 99, Trattato CEE), dato che la diversità nei sistemi tributari europei rappresenta il principale fattore suscettibile di creare distorsioni nella allocazione ottimale delle risorse e nella competitività degli scambi di beni e servizi in ambito comunitario.

Sicché in ottemperanza all'art. 93 del Trattato CE il Consiglio emanò la *prima direttiva* l'11 aprile 1967, n. 67/227/CEE, statuendo la sostituzione dell'*imposta plurifase cumulativa a valore pieno* (o imposta a cascata) con l'*imposta sul valore aggiunto* nei Paesi della Comunità a partire dal 1 gennaio 1970.

Nel nostro Paese, in sede di riforma tributaria si era pensato a un'Iva che escludesse le vendite al dettaglio, sulle quali si sarebbe dovuta applicare un'imposta indiretta da parte dei Comuni. Soluzione che tuttavia non si tradusse in dato normativo, poiché l'Iva introdotta in Italia include tutti i passaggi, anche le vendite al dettaglio.

Sebbene nella legge delega 9 ottobre 1971 n. 985<sup>23</sup> per la riforma tributaria, il legislatore non fece alcun riferimento formale al diritto comunitario, è indubbio che la prima direttiva CEE venne recepita dalla legge delega, alla quale ultima venne data attuazione con il Dpr. 26 ottobre 1972, n. 633, recante "*Istituzione e disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto*"; decreto più volte emendato a seguito degli interventi integrativi e

---

<sup>21</sup> Con l'Atto Unico Europeo firmato il 7 febbraio 1986, per la progressiva creazione di un *mercato interno* per la libera circolazione delle merci, dei servizi e dei capitali.

<sup>22</sup> Art. 93, Trattato CE, sic: "*Il Consiglio, ... su proposta della Commissione ..., adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, ...*".

<sup>23</sup> Artt. 5 e 9, l. 825/1971, recanti i principi e criteri della delega legislativa al Governo per l'abrogazione dell'Ige e l'introduzione dell'Iva.

correttivi del legislatore italiano in attuazione delle direttive *medio tempore* emanate in materia, la più importante delle quali è la *sesta direttiva* del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE<sup>24</sup>; quest'ultima sostituita, unitamente agli altri atti normativi comunitari, dalla direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, in vigore dal 1° gennaio 2007, con obbligo di dare attuazione alle modifiche sostanziali<sup>25</sup> ivi previste a decorrere dal 1° gennaio 2008.

La direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, consta di un articolato impianto normativo, 414 articoli contro i circa 50 articoli della sesta direttiva, frutto di un'opera di risistemazione organica e intellegibile di articoli eccessivamente lunghi della sesta direttiva trasposti in formule lessicali più contenute, di un lavoro di rifusione e di *consolidamento*<sup>26</sup> di disposizioni contenute in altri atti (come quelli della prima direttiva), e di abrogazione di norme oramai superflue derivanti dalla stratificazione legislativa di circa un trentennio.

---

<sup>24</sup> MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, 663; GRANELLI, *L'attuazione in Italia della VI direttiva CEE*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 301; BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, *Nov.mo Dig. It.*, XX, Torino, 1975, 441; SAMMARTINO – COPPA, *Valore aggiunto (imposta sul)*, *Nov.mo Dig. It.*, Appendice, VII, Torino, 1987, 1053; LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1988; FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 125.

<sup>25</sup> Di particolare interesse, tra le modifiche sostanziali contemplate dalla direttiva 2006/112/CE per le quali sussiste ai sensi dell'art. 412 l'obbligo di recepimento con effetto dal 1° gennaio 2008, sono quelle previste dalle seguenti norme: art. 2, paragrafo 3, secondo cui sono considerati prodotti soggetti ad *accisa* i prodotti energetici, l'alcol e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, come definiti dalle disposizioni comunitarie, ma non il gas fornito dal sistema di distribuzione del gas naturale e l'energia elettrica; art. 44 che risolve l'incertezza in merito alla disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi di intermediazione relative alla compravendita di beni mobili. Viene prescritto che il criterio speciale – derogatorio rispetto a quello comune basato sulla residenza del prestatore – introdotto in occasione della disciplina transitoria delle operazioni intracomunitarie assume portata generale. Sicché, le prestazioni rese dagli intermediari si considerano localizzate nel luogo in cui è effettuata l'operazione: per cui l'intermediazione relativa a una prestazione avvenuta al di fuori della Comunità è extraterritoriale. Tuttavia, prosegue l'art. 44, le prestazioni rese in ambito comunitario si considerano effettuate nel paese membro nel quale è identificato il committente, ossia il destinatario della prestazione.

Con la legge 7 luglio 2009, n. 88 (legge comunitaria 2008) sono state apportate le modifiche per adeguare la disciplina interna a quella comunitaria contenuta nella direttiva 112/2006, ed è stato altresì statuito il termine al 1° gennaio 2010 per il recepimento della direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE.

<sup>26</sup> *Consolidamento* è il termine usato dalla Commissione europea nella relazione illustrativa al testo del 15 aprile 2004, costituito da 402 articoli e recante il progetto di rifusione della normativa comunitaria in materia di Iva. Nella relazione alla proposta la Commissione riferiva di avere innanzitutto proceduto al *consolidamento* incorporando le disposizioni contenute in altri atti – comunitari – che definiscono il sistema e le caratteristiche dell'Iva e di avere eliminato, di contro, numerose disposizioni superflue.



Da ultimo, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (c.d. territorialità dell'Iva), la direttiva n. 2006/112/CE è stata emendata dalla direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE, che dovrà essere recepita entro il 1 gennaio 2010, secondo quanto statuito dalla legge 7 luglio 2009, n. 88 (legge comunitaria 2008).

Nel 1972, in recepimento della *prima direttiva comunitaria* venne introdotta l'Iva e furono abrogate l'Ige<sup>27</sup> (Imposta generale sull'entrata), le imposte erariali e comunali di consumo, l'imposta sulle importazioni e parte delle imposte di fabbricazione.

Sicché guardando alla genesi della imposta, al suo impianto disciplinare costituito da una normativa comunitaria nella forma di direttive, regolamenti e decisioni del Consiglio, adeguatamente interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e attuata dalla normativa nazionale, si rileva in ambito europeo l'esistenza di un *diritto comunitario primario e derivato* atto a disciplinare con principi generali *uniformi* il sistema dell'Imposta sul valore aggiunto; uniformità che altresì postula una *limitazione di sovranità* di ciascuno Stato membro che discende dall'appartenenza a un ordinamento giuridico *sovranaZIONALE*, differenziando così l'Iva dagli altri tributi per i quali la sovranità di ciascun Paese si manifesta in tutta la sua espressione e in tutto il suo vigore.

Senza poi trascurare che il bilancio della Comunità europea è finanziato con *risorse proprie* della Comunità, e che dette risorse proprie comprendono anche quella *quota Iva* computata mediante applicazione di una aliquota *comune* dello 0,50% valida per tutti gli Stati membri ad una base imponibile parametrata al 50% del loro Prodotto nazionale lordo (PNL)<sup>28</sup>.

Quanto precede rende conto della esistenza di una teoria generale dell'Iva a livello europeo, con principi e categorie giuridiche omogenee valevoli per tutti gli Stati membri, il cui fondamento positivo va ravvisato in quell'impianto di diritto comunitario autorevolmente interpretato dalla Corte di giustizia europea che dà luogo al sistema normativo armonizzato dell'Iva, la cui intrinseca essenza, con riferimento ai principi espressamente enunciati

---

<sup>27</sup> L'IGE, Imposta generale sull'entrata, fu istituita con R.d.l. 9 gennaio 1940, n. 2, come tributo (aliquota ridotta 3%-4%) da applicare sul valore delle vendite a ogni fase del processo di produzione e di distribuzione dei beni. Trattasi di imposta a cascata che a sua volta aveva sostituito un precedente tributo sugli scambi che esentava l'ultimo passaggio, quindi senza alcuna incidenza, almeno formale, sul consumatore finale.

<sup>28</sup> Art. 7, decisione del Consiglio CE, 29 novembre 2000, n. 2000/597/CE, Euratom, *sic*: "Ai fini dell'applicazione della presente decisione, per PNL si intende il RNL dell'anno ai prezzi di mercato fornito dalla Commissione in applicazione del SEC 95, ai sensi del regolamento (CE) n. 2223/96...".

o inducibili dai precetti di fonte e di derivazione europea, non può che essere qualificata come imposta ontologicamente comunitaria/europea.

## 2. Politica fiscale italiana e Diritto comunitario

L'Iva, come in genere tutti i tributi, è uno strumento di politica economica<sup>29</sup>, segnatamente di politica fiscale.

La politica fiscale è costituita da manovre di finanza pubblica, ossia dalle decisioni dell'operatore in materia di spese ed entrate del bilancio pubblico.

Le scelte sul prelievo fiscale non servono soltanto a coprire le spese pubbliche, e quindi non sono solo scelte finalizzate all'equilibrio di bilancio, ma servono anche a conseguire obiettivi macroeconomici quali ad esempio la stabilità economica e la struttura dei consumi.

Il conseguimento di questi obiettivi talvolta conduce allo squilibrio, con *deficit* di bilancio che, protratti nel tempo, alimentano il formarsi del debito pubblico.

Orientamenti di politica fiscale *espansiva*, con aumenti delle spese per trasferimenti diretti o mediati alle imprese e alle famiglie o per la realizzazione di investimenti pubblici, e riduzione delle imposte, agiscono positivamente sulla domanda sostenendo i consumi e la produzione. Ma al contempo hanno effetti negativi sul saldo della bilancia commerciale, dato che attivando la produzione aumentano anche le importazioni.

Indirizzi di politica fiscale *restrittiva*, con riduzione delle spese e aumento della pressione fiscale, contraggono la domanda e quindi i consumi e la produzione, con riflessi virtuosi per la bilancia commerciale a seguito della riduzione delle importazioni, ma al costo di aumentare la disoccupazione.

---

<sup>29</sup> La politica economica riguarda l'insieme degli interventi dell'operatore pubblico nel sistema economico finalizzati alla stabilizzazione congiunturale attraverso il perseguimento di macro obiettivi, quali quello del pieno impiego, di un soddisfacente tasso di sviluppo del reddito, di una relativa stabilità dei prezzi e di un tendenziale equilibrio della bilancia dei pagamenti.

La politica economica comprende la politica dei redditi, la politica industriale, la politica del commercio con l'estero, la politica fiscale, e la politica monetaria. A partire dalla seconda metà del secolo scorso è stato avviato un processo per il quale alcune decisioni di politica economica sono state attribuite sia a entità che si collocano al di sopra dello Stato (organismi internazionali e sovranazionali, ad es. la Banca centrale europea titolare oramai della politica monetaria dell'intera Unione Europea), sia a entità all'interno dello Stato con poteri decentrati o autonomi (es., organismi regionali).

Quindi oltre alla struttura dei consumi occorre tenere conto della stabilità del livello dei prezzi, dell'occupazione e del saldo dei rapporti con l'estero.

Al riguardo, sia indirizzi di politica fiscale espansiva che restrittiva possono essere virtuosi o al tempo stesso viziosi, il tutto dipende dallo stato di salute del sistema economico.

Se vi è pieno impiego dei fattori produttivi, un aumento della spesa e una riduzione della pressione fiscale, sostenendo la domanda, possono creare tensioni inflazionistiche. Così come, in situazioni di scarso impiego dei fattori produttivi con livelli di disoccupazione, un aumento di inflazione potrebbe essere causato da una politica opposta di contenimento della spesa e di aumento del prelievo che, traducendosi in maggiori costi di produzione per il datore di lavoro, condurrà a un aumento dei prezzi di vendita.

La sintesi delle manovre sulle spese e entrate pubbliche trova la sua espressione nell'avanzo/disavanzo di bilancio. A parità del valore del saldo del bilancio pubblico possono corrispondere effetti di sostegno alla domanda e/o alla produzione diversi: molto dipende dalla composizione qualitativa delle voci di bilancio, ossia da quali entrate sono state conseguite e da quali spese sono state sostenute.

Il risultato di bilancio oltre a essere il portato delle decisioni di politica economica è anche influenzato dalla particolare congiuntura economica del momento.

Dinanzi a situazioni di recessione/crisi economica, come quella della quale siamo contemporanei, con una contrazione della produzione automaticamente si avrà un aumento del disavanzo di bilancio dovuto, molto probabilmente, a scarsi gettiti fiscali e a maggiori spese per sostenere e tentare di rilanciare il ciclo economico.

Ora, nel quadro così delineato, come si colloca il nuovo istituto della transazione fiscale ex art. 182 ter, legge fallimentare, introdotto nel 2006.

Potrebbe essere considerato come uno strumento di politica fiscale, o più in generale come uno strumento di *politica economica congiunturale in funzione anticiclica* o *in funzione strutturale* in termini di opportunità concessa all'imprenditore di comporre il proprio stato di crisi finanziaria interagendo in un'ottica risolutiva anche con il creditore Fisco?

Nel tentativo di astrarci dalla particolare fase storica caratterizzata da una crisi economica di dimensione globale, così da non essere condizionati emotivamente dalle vicende dei nostri giorni, riteniamo che quando venne ideato e introdotto l'istituto della Transazione fiscale, quale parte di un più

ampio progetto di riforma a più momenti (2005, 2006 e 2007<sup>30</sup>) della disciplina sulla crisi d'impresa, il legislatore non avesse in mente la crisi di sistema – finanziaria e economica – che si sarebbe poi manifestata nel settembre del 2008, e conseguentemente non pensasse a tale istituto come a uno strumento di politica economica *congiunturale*, destinato quindi ad avere carattere temporaneo. Molto più probabile è che il legislatore avesse l'intenzione di introdurre una modalità che, unitamente alle altre soluzioni pattizie contemplate nella riforma, trasformasse nella struttura portante il governo della crisi d'impresa per gli anni a venire.

La circostanza che poi di questo strumento se ne cominci a comprendere la valenza a causa della situazione di recessione in cui ci troviamo, con l'incremento dei fenomeni di crisi aziendali quali naturale conseguenza, non ne inficia affatto l'essenza ontologicamente permanente in un'ottica temporale, quale cioè strumento destinato a durare anche con il sopraggiungere della ripresa ogni qual volta, anche in una congiuntura di crescita economica, l'imprenditore entri in crisi.

Potrebbe essere quindi considerata la Transazione fiscale un'intervento strutturale di politica fiscale e/o di politica industriale?

La risposta ci viene dalla rubrica *Riscossione* e dal contenuto dell'art. 32, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella l. 28 gennaio 2009, n. 2, che, dopo aver dettato una serie di norme tendenti a migliorare l'economicità<sup>31</sup> degli enti deputati all'attività di riscossione dei tributi, al comma quinto novella il contenuto dell'art. 182 *ter*, commi primo e secondo, l.f..

Dal punto di vista dell'Amministrazione la Transazione fiscale *ex art.* 182 *ter*, al pari della componente teleologica di potenziamento della *capacità di recupero* dei tributi tipica della Transazione *ex art.* 3, comma terzo, d.l.

---

<sup>30</sup> D.l. 35/2005, convertito con modificazioni nella l. 80/2005, d.lgs. 5/2006 e d.lgs. 169/2007.

<sup>31</sup> Si pensi alla disposizione che prevede un'assegnazione a Equitalia di 50 milioni di euro per il 2009 al fine di continuare nell'attività di razionalizzazione e omogeneizzazione dei processi e delle strutture societarie attraverso la realizzazione di ingenti investimenti per la definizione di un nuovo modello operativo, l'implementazione di innovativi sistemi informativi, la riorganizzazione del gruppo mediante riduzione del numero delle società (passate da 39 a 24 a fine 2008, compresa la capogruppo, Equitalia Servizi e la nuova società, *ex lege* 244/07, Equitalia Giustizia) riconfigurandole su base tendenzialmente regionale, favorendo altresì l'attuazione del processo di federalismo fiscale. Oppure si pensi al settimo comma dell'art. 32 che, in deroga al regime comune sulla riscossione mediante ruolo, con riferimento ai soggetti che hanno aderito alle definizioni agevolate mediante il Concordato preventivo fiscale, *ex art.* 8 e 9, l. 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), ma non hanno poi versato le somme dovute per effetto di tali definizioni, facilita l'escussione del loro patrimonio immobiliare, potenziando fortemente la capacità di recupero da parte degli agenti della riscossione.

138/2002<sup>32</sup>, convertito nella l. 178/2002, oramai abrogata dall'art. 151, d.lgs. 5/06<sup>33</sup>, sarebbe contemplata come un *efficace ed efficiente* strumento di riscossione dei crediti in materia fiscale nei confronti di un imprenditore in stato di crisi rispetto all'alternativa della mancata convenienza all'esercizio delle azioni giudiziarie coattive, in perfetta aderenza al principio costituzionale del *buon andamento dei pubblici uffici*, ex art. 97, C.

L'adesione ad una proposta imprenditoriale di Transazione fiscale dovrebbe pertanto essere attuata ogniqualvolta la soluzione dilatoria, remissoria e/o mista del rapporto obbligatorio rappresenti una scelta valida ai fini del massimo risultato in termini di riscossione possibile rispetto alla soluzione rappresentata dall'alternativa di azionare inefficaci ed inefficienti rimedi giudiziari esecutivi.

Quanto all'imprenditore, con la Transazione fiscale nell'ambito del Concordato preventivo o degli Accordi di ristrutturazione dei debiti, il legislatore, avendo la finalità di favorire il ripristino delle condizioni di solvibilità dell'impresa, ha inteso offrire la facoltà-opportunità di accordarsi per il superamento dello stato di crisi anche con i creditori Fisco e Enti previdenziali.

---

<sup>32</sup> Si trattava di uno strumento che prevedeva, *in un'ottica di rafforzamento dell'attività di riscossione dei tributi*, la possibilità per l'Agenzia delle entrate di transigere, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, i propri crediti iscritti a ruolo quando in pendenza della procedura esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore o fosse sopraggiunta una procedura concorsuale, e fosse stata accertata, secondo criteri di economicità, la convenienza a transigere rispetto alla riscossione coattiva.

Sicché, in termini di costi-benefici, si prevedeva la possibilità per l'Agenzia di accordarsi con il contribuente per riscuotere *meglio e prima*, qualora da calcoli previsionali sulla base delle reali condizioni oggettive del contribuente fosse emersa una mancata convenienza all'esercizio delle azioni giudiziarie coattive: *se il contribuente non ha i mezzi finanziari e patrimoniali nella capienza tale da favorire una riscossione coattiva è inutile spendere tempo ed energie per continuare, è meglio transigere*.

Anche il Consiglio di Stato nel noto parere aveva avuto modo di precisare che *"...la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente, al verificarsi delle condizioni date, di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo a esplicitare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi"*.

<sup>33</sup> Lo stesso decreto con il quale è avvenuta la seconda fase della riforma del Diritto sulla crisi d'impresa che si è realizzata con tre provvedimenti: d.l. 35/2005, convertito con modificazioni nella l. 80/2005; d.lgs. 5/2006; d.lgs. 169/2007.



Le due finalità, quella di *rafforzare* l'attività di riscossione dei tributi da parte dell'Erario, e quella di agevolare il governo della crisi dell'imprenditore, non sarebbero pertanto obiettivi opposti della Transazione fiscale, ma due facce della stessa medaglia, ossia due modi diversi *uno macro e l'altro micro* di guardare allo stesso problema: il superamento della crisi.

Stando alla metafora, la medaglia sarebbe lo *strumento anti-crisi*, le due facce sarebbero, una l'Erario, che dello strumento si dovrebbe avvalere in un'ottica di efficacia ed efficienza di una politica fiscale orientata a procacciare maggiori risorse da redistribuire a livello macroeconomico, e l'altra l'imprenditore, che di questo rimedio – di politica industriale – dovrebbe fare uso per favorire il governo della crisi a livello micro dell'impresa.

Questa impostazione risulterebbe fatta propria dalla stessa Agenzia delle entrate. Dalla circolare del 18 aprile 2008, n. 40/E, emerge infatti un apprezzabile mutamento di cultura presso gli Uffici direttivi, molto più attenti e sensibili alle ragioni proprie della nuova disciplina sulla crisi d'impresa, così da realizzare sul piano ermeneutico un migliore e auspicato raccordo normativo. Con riferimento alla Transazione fiscale intendiamo riferirci al paragrafo 5.5. della circolare *de qua*, laddove in tema di *analisi del merito della proposta di transazione* la Direzione Centrale normativa e contenzioso impartisce agli Uffici l'istruzione di effettuare una valutazione in termini di costi-benefici rispetto all'alternativa della procedura fallimentare in ossequio ai principi di economicità dell'azione amministrativa, avendo riguardo oltre agli interessi propri per una efficace ed efficiente riscossione dei tributi anche alle possibili ripercussioni virtuose sul piano economico e sociale, in piena armonia con la *ratio* della riforma normativa sulla crisi finanziaria d'impresa di scongiurare il dissolvimento di un organismo aziendale che presenti ancora dei margini di produttività salvaguardando e rilanciando nel contempo ciò che di vitale sia ancora rimasto.

Coerentemente con questi obiettivi è *opportuno*, si legge nella circolare, *che gli Uffici tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale.*

Sicché l'Amministrazione nell'esercizio delle facoltà di adesione o di diniego a una proposta transattiva sarebbe dotata di una discrezionalità *determinata* da esercitare nell'ambito della cornice delineata dalle istruzioni attuative, che prevedono per l'applicazione al caso concreto dell'art. 182 *ter*

considerazioni da parte degli Uffici, tanto di politica fiscale, quanto di politica industriale.

Quindi *un'attività vincolata* nelle linee guida da seguire, poiché gli interessi da tutelare sono previsti compiutamente dalle istruzioni dell'Amministrazione nel determinare il comportamento da tenersi nell'attuazione della norma, e *discrezionale*, essendo rimessa agli Uffici un'autonoma valutazione degli interessi erariali e degli altri interessi – economici e sociali – coinvolti nella gestione della crisi tenuto conto della varietà delle circostanze.

Questi due parametri indicati dall'interpretazione dell'Agenzia, quello del principio di economicità e quello della valutazione sulla concreta capacità prospettica dell'impresa di continuare nell'attività una volta superata la crisi, consentono di superare i dubbi di compatibilità costituzionale e comunitaria dell'art. 182 *ter*, l.f..

Sotto il profilo di illegittimità costituzionale, se è vero che la potestà di riscossione del tributo è una funzione fortemente vincolata in quanto sottoposta ai vincoli costituzionali dei principi della riserva di legge e della giustizia distributiva, dai quali principi discende per l'Amministrazione l'indisponibilità *dell'an* e del *quantum* del credito di imposta, è altrettanto vero che sostenere che con l'art. 182 *ter* la *perequazione tributaria* sia sacrificata sull'altare dell'esigenza – socialmente, economicamente e costituzionalmente<sup>34</sup> avvertita – di sostenere l'imprenditore in crisi e/o dell'esigenza dell'Amministrazione “di fare cassa”, si cade nell'errore di non tenere conto di un dato oggettivo: la crisi che inficia la capacità contributiva dell'imprenditore.

L'art. 182 *ter* non è uno strumento di agevolazione fiscale alle imprese. Con l'art. 182 *ter* non si concede uno *sconto/abbuono* fiscale.

Gli Uffici nell'applicare l'art. 182 *ter* secondo le istruzioni impartite con le ben note circolari, non debbono rimettere un credito tributario che sarebbe stato di sicura riscossione, alterando così il concorso all'onere tributario. Ma, preso atto della obiettiva difficoltà finanziaria dell'impresa, ovvero riscontrata la ridotta capacità contributiva dell'imprenditore, gli Uffici possono rinunciare/rimettere parte del proprio credito che, stante lo stato di crisi, non sarà mai incassata e che, se non si interviene tempestivamente, evolvendo la crisi in dissesto irreversibile, condurrà a un introito ancora minore.

---

<sup>34</sup> Si pensi alla tutela dei posti occupazionali attraverso la conservazione di un centro produttivo nel pieno rispetto degli artt. 3, comma secondo, 4, comma primo, 35, comma primo, della Carta costituzionale.

Non si può configurare violazione del principio della capacità contributiva laddove non c'è capacità contributiva. Si può disporre soltanto di qualcosa che si ha o che si avrà. Disporre di qualcosa che non si avrà mai non è una rinuncia in senso stretto, ossia non è privazione, non è sacrificio. Si tratta allora di considerare il rapporto obbligatorio d'imposta in una prospettiva dinamica con l'evolvere, o meglio l'involgere della situazione finanziaria dell'imprenditore, così da attualizzare l'applicazione del principio della equa ripartizione tributaria.

Quanto poi ai profili di illegittimità dell'art. 182 *ter* con la disciplina comunitaria, segnatamente con la normativa in materia di aiuti di Stato<sup>35</sup>, il problema è stato risolto dalle istruzioni dell'Amministrazione che prevedono dei parametri ben precisi per l'attività degli Uffici; parametri che si collocano in perfetta armonia con le valutazioni della Commissione in sede di dichiarazione di compatibilità dell'aiuto di Stato con il mercato comune.

Tali valutazioni riguardano lo stretto rapporto funzionale tra l'aiuto e il conseguimento degli interessi pubblici statali, nel senso che l'aiuto per essere considerato compatibile con il mercato comune deve essere strumentale al conseguimento di finalità di pubblico interesse, quali sono, nel caso della Transazione fiscale, l'interesse per una efficiente azione amministrativa in termini di massimizzazione del gettito possibile data la circostanza di crisi dell'imprenditore (profili di politica fiscale) e l'interesse per la salvaguardia del complesso produttivo per i noti vantaggi in termini di tutela degli investimenti, dei bacini occupazionali, dei rapporti di fornitura e altro (profili di politica industriale).

Se la Transazione fiscale, nell'ottica dell'Amministrazione può essere qualificata come uno strumento di politica fiscale, il rapporto tra Transazione e Iva non può prescindere dalla essenza ontologicamente comunitaria dell'IVA che presenta come fisiologico corollario una limitazione di sovranità dello Stato membro, ovvero una limitazione dell'attività normativa italiana in tutte le questioni concernenti l'applicazione del tributo dell'Iva.

In altri termini, più che di *limitazione* si dovrebbe parlare di *prevalenza* del diritto comunitario primario e derivato, come interpretato dalla Corte di Giustizia, sul diritto interno di trasposizione in materia di Imposta sul valore aggiunto.

Secondo auterovole dottrina, *“le norme comunitarie in materia di Iva non solo prevalgono su quelle interne se sono precise e sufficientemente determinate, in base alla più recente giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte costituzionale, ma fungono comunque da criteri fondamentali*

---

<sup>35</sup> Artt. 87, 88, 89, Trattato CE.

*per l'interpretazione della disciplina nazionale*"<sup>36</sup>. Nello stesso senso chi ritiene deplorabile che i giuristaristi italiani "si occupino poco delle norme comunitarie, mentre l'Iva andrebbe studiata esaminando prima le norme comunitarie e poi le norme interne ed interpretando le seconde alla luce delle prime, e facendo prevalere le prime in caso di contrasto"<sup>37</sup>.

### **3. Artt. 8 e 9, l. 289/2002 e giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.**

L'esigenza di una efficace e efficiente *riscossione* dei tributi è sempre stata ed è tutt'ora perseguita dal legislatore, attraverso il miglioramento delle attività di accertamento e controllo – anche con il presumibile coinvolgimento dei Comuni<sup>38</sup> una volta che il federalismo fiscale sarà divenuto legge –, mediante il potenziamento degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario<sup>39</sup>, il contrasto ai paradisi fiscali<sup>40</sup>, il contrasto agli arbitraggi fiscali internazionali<sup>41</sup>, le disposizioni per favorire il rimpatrio delle attività detenute fuori del territorio statale<sup>42</sup>, l'auspicato intensificarsi dello scambio di informazioni e della cooperazione amministrativa a livello internazionale<sup>43</sup>, le crepe del segreto bancario<sup>44</sup>, il tutto, *anche* in una

<sup>36</sup> DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 370.

<sup>37</sup> TESAURO, *Appunti sulla illegittimità comunitaria delle norme Iva relative agli enti pubblici*, in Boll. Trib., 1987, p. 1757, nota 1.

<sup>38</sup> Sul contributo dei Comuni alla lotta all'evasione dei tributi statali a cui applicano le addizionali, si può osservare che, al di fuori del campo specifico di imposizione sugli immobili, per poter efficacemente esercitare un controllo anti evasione occorre disporre di apparati e competenze per monitorare flussi di merci e di denaro, compiere analisi fisiche e contabili, e incrociare banche dati pubbliche e del mondo finanziario. Tutte attività che solo l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza possono concretamente svolgere con successo.

<sup>39</sup> Si pensi alle novità introdotte dal d.l. 185/2008, convertito in l. 2/2009, relative, ad esempio, all'ampliamento dell'istituto della *adesione agli inviti al contraddittorio* anche all'imposta di registro e alle imposte ipotecarie e catastali, e alle regole che in tema di *ravvedimento operoso* contemplano nuove misure sanzionatorie ridotte.

<sup>40</sup> Art. 12, d.l. 78/2009, convertito con modificazione nella l. 3 agosto 2009, n. 102, che, in attesa di un miglioramento del livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazioni tra Stati, prevede una presunzione legale relativa di evasione per quelle risorse finanziarie detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, invertendo di fatto l'onere probatorio sul contribuente che per paralizzare le pretese dell'Amministrazione dovrà dimostrare la provenienza lecita delle attività.

<sup>41</sup> Art. 13, d.l. 78/2009, convertito con modificazioni nella l. 3 agosto 2009, n. 102.

<sup>42</sup> Art. 13 bis, d.l. 78/2009, convertito con modificazioni nella l. 3 agosto 2009, n. 102.

<sup>43</sup> Proposta di modifica della direttiva 2003/48/CE.

<sup>44</sup> Si pensi all'accordo raggiunto il 19 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS AG,

prospettiva di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale, che secondo ultime stime della Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria<sup>45</sup> ammonterebbe a circa 230 miliardi di euro per l'anno d'imposta 2004, pari a oltre il 15% del Prodotto interno lordo.

Per quanto riguarda invece il passato, oltre alla Transazione fiscale ex art. 3, comma terzo, d.l. 138/2002, meritano di essere menzionati gli istituti della *Dichiarazione integrativa Iva* e della *Definizione automatica ai fini Iva per gli anni pregressi*, rispettivamente contemplati dagli artt. 8 e 9 della l. 289/2002, istituti qualificati espressamente dalla Commissione come “*regimi di condono*”.

Si trattava di procedure che offrivano al contribuente l'opportunità di sanare le irregolarità passate in materia di Imposta sul valore aggiunto, dietro la corresponsione di somme per ottenere il beneficio della protezione da sanzioni amministrative, sanzioni penali e accertamenti tributari.

Nello specifico, con la procedura della *Dichiarazione integrativa Iva* – in forma riservata – il contribuente rettificava le dichiarazioni già presentate (fra il 1998 e il 2001) dichiarando maggiori imponibili sui quali avrebbe pagato la maggiore imposta dovuta (almeno il 50% dell'imposta evasa) calcolata secondo le disposizioni vigenti in ciascun periodo d'imposta.

Con la *Definizione automatica per gli anni pregressi* invece, piuttosto che far emergere materia imponibile non dichiarata, lo scopo era fare presentare dei dati reali in precedenza occultati sulla base dei quali computare – prescindendo dal regime comune – gli importi da versare<sup>46</sup> per ottenere il beneficio della protezione.

In entrambe le ipotesi infatti il contribuente conseguiva l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione dall'incriminazione per alcuni reati tributari e comuni e l'esenzione da accertamenti e verifiche

---

una società anonima di diritto svizzero, da parte dell'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America. In virtù di tale accordo, la più grande banca svizzera (UBS) per evitare ulteriori sanzioni pecuniarie per violazione dell'art. 26 della Convenzione sulle doppie imposizioni fiscali tra Usa e Svizzera del 2 ottobre 1996 e modificata il 23 gennaio 2003, consegnerà all'Internal Revenue Service (l'Agenzia delle entrate americana) la lista di circa 4.450 (poi divenuti 1.500) nominativi di propri correntisti di cittadinanza statunitense.

<sup>45</sup> Si veda il *Documento approvato dalla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria* nella seduta del 15 luglio 2009, a conclusione dell'indagine conoscitiva sull'anagrafe tributaria nel contrasto all'evasione fiscale.

<sup>46</sup> Pari al 2% dell'Iva dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi più il 2% dell'Iva detratta nello stesso periodo. Questa percentuale veniva poi ridotta all'1,50% per Iva esigibile o detratta superiore a euro 200.000 e all'1% per importi eccedenti euro 300.000, con l'ulteriore riduzione dell'80% di questo 1% calcolato sulla parte eccedente un determinato livello.



fiscali. In aggiunta era previsto il beneficio della inutilizzabilità processuale della *dichiarazione integrativa* che non poteva costituire notizia di reato.

L'introduzione di queste due disposizioni, essendo l'Iva un'imposta comunitaria, produsse in ossequio all'art. 226 del trattato CE<sup>47</sup>, (i) dapprima, il 16 dicembre 2003, una lettera di diffida trasmessa dalla Commissione allo Stato italiano per incompatibilità degli artt. 8 e 9, l. 289/2002 con gli artt. 2<sup>48</sup> e 22<sup>49</sup> della sesta direttiva e con gli artt. 10<sup>50</sup> e 249<sup>51</sup> del trattato CE, (ii) poi, stante l'insoddisfacente risposta del 30 marzo 2004 dello Stato italiano, un *parere motivato* del 18 ottobre 2004 con cui la Commissione invitava lo Stato italiano a conformarvisi entro due mesi dal ricevimento, (iii) e infine, a causa della rinnovata contestazione dell'Italia sull'esistenza di detta incompatibilità, il ricorso della Commissione dinnanzi alla Corte di giustizia.

Nella causa C-132/06 del 7 marzo 2006, avente a oggetto il ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, promossa dalla Commissione delle Comunità europee contro la Repubblica italiana, la Commissione chiedeva alla Corte di dichiarare – con addebito delle spese – che lo Stato italiano, *“avendo previsto agli artt. 8 e 9, l. 289/92, una rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, in materia di armonizzazione delle legislazioni*

---

<sup>47</sup> Art. 226 CE, sic: *“La Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del presente Trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni.*

*Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia”.*

<sup>48</sup> L'art. 2, direttiva CEE 17 maggio 1977, 77/388/CEE, contempla le cessioni di beni e le prestazioni di servizi onerose, nonché le importazioni di beni, quali operazioni soggette ad Iva.

<sup>49</sup> L'art. 22, direttiva CEE 17 maggio 1977, 77/388/CEE, disciplina gli obblighi a carico dei soggetti passivi Iva nel regime interno, e in particolare per quello che qui interessa, sic: *“... 5) Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'Iva al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione 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...”.*

<sup>50</sup> Art. 10 CE, sic: *“Gli Stati membri adottano tutte le misure ...atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità ...*

*Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente Trattato”.*

<sup>51</sup> Art. 249 CE, sic: *“Per l'assolvimento dei loro compiti ...il Parlamento europeo congiuntamente con il Consiglio, il Consiglio e la Commissione adottano regolamenti e direttive, prendono decisioni e formulano raccomandazioni o pareri...”.*

*degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, nonché dell'art. 10 CE*".

A fondamento della propria domanda la Commissione sosteneva che con detta rinuncia all'accertamento sarebbe venuto meno da parte dello Stato italiano, *in primis*, l'obbligo di dare attuazione alla sesta direttiva, e *in secundis*, l'obbligo di assicurare l'osservanza da parte dei soggetti Iva del dovere di pagare l'imposta dovuta sulle operazioni imponibili.

Infatti, secondo la Commissione l'art. 2 della direttiva non consente al legislatore nazionale di introdurre unilateralmente delle *esenzioni* d'imposta non previste dal diritto comunitario, o di *escludere* dall'ambito disciplinare della sesta direttiva operazioni imponibili che viceversa vi sono ricomprese.

Così come l'art. 22, al comma quinto, legittima la potestà dispositiva dell'amministrazione nazionale sul *quando* e sul *quomodo* della riscossione del tributo, e al comma ottavo, prescrive a carico degli Stati *l'obbligo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta mediante un'efficace azione di accertamento e di lotta all'evasione Iva, attività di controllo sia pure calibrata in funzione delle risorse disponibili a tal fine*, ma non attribuisce allo Stato membro il potere discrezionale di esonerare i soggetti passivi dagli obblighi formali (tenuta contabilità, emissione fatture, presentazione dichiarazioni) e sostanziali dell'Iva.

Per la Commissione dunque, con gli artt. 8 e 9 della l. 289/2002 l'Italia avrebbe ecceduto nella discrezionalità concessa dal legislatore comunitario, rinunciando *in modo generale, indiscriminato e preventivo ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di Iva*, con il rischio di compromettere una riscossione equivalente del tributo in ambito europeo, stante la differenza tra il gettito riscuotibile con il regime comune e quello riscuotibile con l'applicazione dei suddetti regimi di condono.

In replica lo Stato italiano, argomentando dalla discrezionalità attribuita agli Stati membri in materia di controllo e di riscossione dell'Iva ex art. 22, comma ottavo, sesta direttiva CEE<sup>52</sup>, riteneva affatto legittimo il ricorso ai rimedi di conciliazione o di definizione delle liti per evitare contenziosi e assicurarsi un *gettito immediato* mediante *riduzioni concordate del tributo*.

Pertanto coerentemente con questa impostazione, l'Italia, nel caso di specie, rilevava che non essendo i propri Uffici finanziari dotati delle risorse congrue per controllare efficacemente la totalità dei contribuenti, l'utilizzo delle procedure di cui agli artt. 8 e 9, l. 289/02, avrebbe consentito, da un lato, la realizzazione di un immediato gettito significativo dell'imposta (in

<sup>52</sup> Si veda *retro* la nota n. 48.

forza del c.d. effetto condono), dall'altro, avrebbe favorito la concentrazione delle attività di controllo nei confronti di quei contribuenti che non si sarebbero avvalsi delle procedure stesse.

Con riferimento poi alla obiezione della Commissione per la quale, favorendo la sanatoria di comportamenti pregressi irregolari si sarebbe determinata una alterazione nell'obbligo per ciascuno Stato membro di garantire una riscossione equivalente del tributo, lo Stato italiano sosteneva che, in meri termini di ragioni di cassa, il ricorso a strumenti su base volontaria del contribuente per l'introito di un gettito Iva maggiore di quello altrimenti riscuotibile mediante il regime comune di accertamento e controllo, consente di ritenere rispettati gli obblighi della sesta direttiva.

In altri termini, se la strada del dialogo Fisco-contribuente è più efficace, in termini di maggior gettito, e più efficiente, in termini di risparmio di risorse per attività di controllo che anziché essere generalizzate e poco incisive sono invece più circoscritte e conseguentemente più remunerative per il Fisco, rispetto all'alternativa dell'esecuzione coattiva della pretesa tributaria, ne discende che non si avrebbe alcuna alterazione del sistema comune dell'Iva.

Sul punto la Corte di Giustizia, in accoglimento della domanda della Commissione, è intervenuta con la sentenza *de qua* (i) dichiarando che *la Repubblica italiana, avendo previsto con gli artt. 8 e 9, l. 289/2002, una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva CEE, nonché dell'art. 10 CE, e (ii) condannando la Repubblica italiana alle spese*, avendone fatta domanda la Commissione.

A questo punto, a nostro avviso, è rilevante riportare i principali passaggi di questa importante sentenza.

Il primo concerne la violazione del *principio di neutralità fiscale*.

La Corte prende atto che nell'ambito del sistema normativo Iva è contemplata la *libertà* degli Stati membri sul modo di utilizzare le risorse a loro disposizione per contrastare fenomeni di evasione ai fini Iva garantendo il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi. Libertà tuttavia non in senso assoluto, ma limitata dall'obbligo *di garantire una riscossione effettiva* e dall'obbligo *di non creare diversità di trattamento significative tra i contribuenti*, in perfetta armonia con il principio di neutralità fiscale che informa di sé tutto il sistema Iva; principio per il quale operatori che compiono stesse operazioni non debbono essere trattati diversamente in fase di attuazione del tributo, segnatamente in fase di riscossione dell'Iva.

Mentre invece con i rimedi in esame, consentendo il versamento di una somma forfettaria, sproporzionata rispetto all'imposta che si sarebbe dovuta pagare sulla base delle operazioni effettuate ma non dichiarate, si era favorita una quasi *esenzione fiscale* con forte pregiudizio dell'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'Iva in tutti gli Stati membri, e con una significativa alterazione della concorrenza quale presupposto per la realizzazione di un mercato comune, potendo i contribuenti Iva italiani essere esonerati dal pagamento dei loro oneri fiscali.

Il secondo passaggio riguarda la violazione dell'obbligo di ciascuno Stato membro di adottare qualsiasi *strumento atto ad evitare frodi*. Testualmente al punto 47 della sentenza: "... è giocoforza constatare che la legislazione italiana produce un effetto contrario (a quello di evitare frodi) nella misura in cui i contribuenti colpevoli di frode risultano favoriti dalla legge".

Il terzo riguarda la violazione dell'obbligo di ciascuno Stato membro di garantire *l'esatta riscossione del tributo*.

Con gli articoli in esame, difatti, consentendo il pagamento di una somma irrisoria rispetto al *quantum debeatur* effettivo a fronte del beneficio della protezione fiscale, l'Amministrazione aveva rimesso la fase di applicazione della disciplina in materia di Iva, rinunciando contemporaneamente alla funzione pubblica di accertamento del tributo, alla potestà di polizia tributaria, alla potestà sanzionatoria e alla potestà di riscossione.

Seguono due brevi note di attualità per verificare l'applicazione degli insegnamenti di questa sentenza.

La prima riguarda il recente documento della Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria<sup>53</sup> a conclusione dell'indagine conoscitiva sul contrasto all'evasione fiscale.

Dinanzi a una evasione fiscale pari a 230 miliardi di euro per l'anno 2004 e alla necessità di trovare dei rimedi adeguati, i membri della Commissione parlamentare, ispirati forse a principi di economia *lafferiana*<sup>54</sup>,

---

<sup>53</sup> Si veda retro alla nota n. 44.

<sup>54</sup> L'economista statunitense Arthur Laffer si occupò della relazione esistente tra il gettito di un tributo e le sue aliquote. Il gettito di un tributo è in funzione diretta con la sua aliquota (quindi cresce all'aumentare dell'aliquota), ma fino ad un certo punto, oltre il quale la funzione tra gettito e aliquota diviene inversa (quindi il gettito decresce all'aumentare dell'aliquota). Ne consegue che più alta è l'aliquota d'imposta marginale, minore è il gettito, dato che a livelli di pressione fiscale sostenuta i contribuenti saranno indotti, o ad evadere, o a non produrre reddito. Viceversa, variazioni minime delle aliquote d'imposta produrrebbero variazioni aumentative più

hanno indicato alcune possibili tentativi di contrasto all'evasione, tra i quali (i) l'ipotesi, per i contribuenti piccoli e piccolissimi e su base opzionale, di sostituire l'attuale sistema fondato sulla determinazione a carico del contribuente dell'imponibile da assoggettare ad imposizione con un *concordato preventivo fiscale* con il quale, ogni due anni, Fisco e contribuente si accorderebbero *ex ante* sull'ammontare delle imposte da versare, (ii) e l'ipotesi di ridurre la tassazione dei maggiori redditi conseguiti rispetto ai redditi relativi al periodo d'imposta precedente, così da produrre un *effetto incentivante* e favorire la dichiarazione all'Erario di redditi che altrimenti sarebbero occultati.

Potrebbero queste ipotesi integrare le fattispecie sanzionate dalla Corte di Giustizia della rinuncia alla fase di applicazione del tributo, e quindi della rinuncia alle funzioni pubbliche di accertamento, controllo e riscossione?

Si ribadisce tuttavia che la sentenza della Corte di Giustizia è stata pronunciata in materia di violazione delle norme comunitarie che disciplinano il tributo europeo dell'Iva.

Da ultimo si segnala la recente istituzione *dell'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali*<sup>55</sup> detenute fuori del territorio dello Stato e non dichiarate al Fisco, a condizione che le stesse siano rimpatriate in Italia ovvero regolarizzate.

Si tratta di un'imposta che presenta le stesse connotazioni applicative degli istituti di cui agli artt. 8 e 9, l. 289/2002, ovvero sanatoria di comportamenti pregressi illegittimi con pagamento di un tributo modesto a fronte della garanzia di un ombrello protettivo da attività di accertamento e azioni giudiziarie penali. Analoga sembra essere anche la logica sottesa a questo nuovo tributo: l'esigenza di incassare gettito non diversamente percepibile stante i limiti dell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, e l'esigenza di favorire il rientro di capitali dall'estero da investire utilmente anche nell'interesse di una ripresa dell'economia del Paese.

Anche in questo caso dunque si sarebbe in presenza di una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili ai fini Iva?

Diversamente dagli artt. 8 e 9, l. 289/2002, stante la sopravvenuta sentenza della Corte di Giustizia, deve ritenersi che tale istituto non troverà applicazione alle violazioni delle norme in materia di Imposta sul valore aggiunto. L'argomento tuttavia non è privo di contrasti.

---

che proporzionali sulle entrate. Tali principi vennero ripresi negli anni '80 del secolo scorso da diversi Paesi, soprattutto negli Stati Uniti e nel Regno Unito.

<sup>55</sup> Art. 13 bis, d.l. 78/2009, convertito con modifiche nella l. 102/2009.



#### 4. Transazione fiscale e esclusione dell'Iva

Come già riferito nella premessa a questo lavoro, la *vexata quaestio* in merito alla estensione al tributo dell'Iva della transazione fiscale con contenuto remissorio è stata dal legislatore risolta in maniera negativa statuendo che:

*“... con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione di pagamento...”*.

Tale disposizione è stata motivata nella Relazione illustrativa al d.l. 185/09 con la seguente argomentazione:

*“La Direttiva Comunitaria vieta allo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica. Pertanto, ai fini Iva la presente proposta (di transazione) non comporta effetti”*.

Opportunamente si è intervenuti onde sgombrare il campo da ulteriori equivoci, sebbene, da una più attenta e più profonda analisi dell'impianto normativo primario e derivato dell'Iva, *ab origine* sarebbe dovuto emergere che probabilmente di questa precisazione con riferimento all'Iva non vi sarebbe stato bisogno, in quanto naturale conseguenza giuridica dell'essere l'IVA un tributo europeo, e in quanto tale soggetto a una disciplina comunitaria che interagisce con la normativa nazionale di trasposizione di quella europea.

Difatti, l'esclusione dell'Iva dall'area della remissione non è da attribuire ai supposti profili di illeggittimità costituzionale, o ai supposti profili di illeggittimità comunitaria, anche in tema di aiuti di stato, della Transazione fiscale, poiché la norma dell'art. 182 *ter*, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, consente di transigere i crediti fiscali solo se risultano soddisfatti determinati parametri che postulano, per gli Uffici, valutazioni sia in termini di opportunità economica rispetto alle altre alternative praticabili, sia in termini di *opportunità sociale*.

Così come l'Iva non può essere rimessa non perchè sia una *risorsa propria* dell'Unione europea, qualificazione di *risorsa propria* che non le appartiene.

Questa norma interna, conformandosi alla nozione di *risorse proprie* fornita dall'art. 2, commi primo e secondo, della decisione del Consiglio 2000/597/CE<sup>56</sup>, ha implicitamente ribadito che l'Iva non è una *risorsa*

---

<sup>56</sup> Art. 2 della decisione del Consiglio 2000/597/CE, *sic*: “1. *Costituiscono risorse proprie ... le entrate provenienti: a) dai prelievi ... sugli scambi con paesi terzi nell'ambito della politica agraria comune, nonché contributi ... nel settore dello zucchero; b) dai dazi della tariffa doganale comune ... sui prodotti rientranti nel trattato che istituisce la CECA; c)*

*propria* della Comunità, perchè altrimenti non avrebbe avuto senso precisare la non applicabilità della transazione fiscale remissoria all'Iva, stante la proposizione normativa di esclusione di quei tributi costituenti le *risorse proprie* dell'Unione già contemplata dall'art. 182 *ter* sin dalla sua introduzione.

Sono infatti parte delle risorse proprie destinate a finanziare il bilancio dell'Unione europea non già le entrate derivanti dal *gettito Iva riscosso* da ciascuno Stato membro, bensì le entrate derivanti da una *quota* computata senza alcun riferimento al gettito effettivamente riscosso, ma calcolata uniformemente applicando un'aliquota standard dello 0,50% a un *imponibile Iva armonizzato* pari al 50% del PNL di ciascuno Stato. Non c'è quindi alcuna correlazione tra il gettito Iva riscosso e la *quota di richiamo Iva* versata da ciascuno Stato membro a titolo di compartecipazione.

In conclusione dunque, la non applicabilità della rinuncia al credito per Iva in sede di transazione fiscale trova il suo fondamento positivo nella qualificazione dell'Iva come tributo europeo, con l'inevitabile corollario che, nella gerarchia delle fonti di produzione del diritto tributario in materia di Iva, le norme comunitarie così come interpretate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia prevalgono su quelle interne se sono precise e determinate, oltre a svolgere la funzione di parametri ermeneutici per la interpretazione della disciplina nazionale.

Molto probabilmente in sede di prima stesura al legislatore erano sfuggiti i vincoli comunitari, circostanza questa che talvolta è sintomatica di un basso livello di consapevolezza delle conseguenze derivanti dall'appartenenza dello Stato italiano a un Ordinamento giuridico Sovranazionale quale è quello della Unione europea.

---

*dall'applicazione di una aliquota uniforme ... agli imponibili Iva armonizzati ... L'imponibile da prendere in considerazione ... è limitato al 50% del PNL ...; d) dall'applicazione di un'aliquota ... alla somma dei PNL di tutti gli Stati membri; 2. Costituiscono inoltre risorse proprie ... le entrate provenienti da altre imposte ... istituite ... ai sensi del trattato CE...".* Per la dottrina si rinvia ai contributi di GRAZIANO, *Prelevi comunitari*, in *Dig. Sez. comm.*, 211; ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione europea e il sistema delle risorse proprie*, Padova, 2002.