

ANALISI

Legge giusta ma la prassi è illegittima

di **Raffaele Rizzardi**

Le sentenze della Corte di giustizia europea hanno un'efficacia specifica per i casi che le vengono sottoposti, ma enunciano sempre più dei principi di diritto di estrema importanza per l'applicazione delle norme nei singoli Stati. Specie per quelli, come il nostro, dove si parla da troppo tempo di introdurre un codice generale delle imposte, che fissi delle regole generali, che siano di guida nel momento in cui la norma finisce per portare a conclusioni anomale e aberranti.

E questo vale sia a favore che contro il Fisco nazionale. Sicuramente a favore dell'Erario è stata la sentenza Halifax del 7 aprile 2005 (caso C-255/02): non passa settimana senza che venga citata dalla Corte di cassazione quando deve parlare di «abuso del diritto».

Ma la sentenza di ieri, nella causa Ecotrade, passerà alla storia del diritto tributario italiano, in quanto la Corte fissa principi a tutela del contribuente, non esitando a scrivere che non concedere la detrazione dell'Iva, nel caso di accertamento per mancata integrazione da reverse charge, è un vero e proprio arricchimento indebito dell'Erario (punto 33 della sentenza, su istanza della Commissione).

La sentenza è interessante sotto molti punti di vista. In pri-

mine per l'esercizio della detrazione (la dichiarazione del secondo periodo d'imposta successivo a quello di esigibilità del tributo) rispetto al maggior termine per la rettifica o l'accertamento (fine del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

La Corte europea ha in primo luogo interpretato la norma sul termine di decadenza per la detrazione, che deve essere riferito solo al caso in cui il contribuente sia in possesso di una fattura imponibile emessa dal proprio fornitore, così che non possa esistere alcun dubbio o errore sull'assoggettamento al tributo dell'operazione.

La Corte (punto 38) ridefinisce il quesito: non si tratta di accertare la legittimità del diverso termine di decadenza, ma di chiedersi se i principi della rettifica ammettano o meno la prassi di rettifica delle dichiarazioni, che sanzioni cioè una irregolarità contabile o di dichiarazione, negando il diritto alla detrazione. Il quesito viene quindi suddiviso in due parti: la prima relativa al doppio termine, che non presenta nessuna anomalia, se viene correttamente applicato; la seconda relativa all'analisi della prassi di rettifica e di accertamento, che forma oggetto del secondo e conclusivo elemento del dispositivo della sentenza.

La Corte prosegue con due osservazioni. Al punto 70 pone in evidenza che non risulta, né è mai stato sostenuto, che l'inosservanza degli obblighi contabili (cioè il mancato computo dell'Iva sia a debito che a credito) sia il risultato della mala fede o della frode del contribuente. Questo punto non va dimenticato nella revisione del regime sanzionatorio Iva, già prevista nel disegno di legge comunitaria 2008, che dovrà riprendere ora il suo iter parlamentare. Nel nostro ordinamento chi sbaglia per errore, oltre a tutto senza provocare alcun danno all'Erario, e chi pone in essere comportamenti intenzionali e con sottrazione d'imposta sono sempre stati

equiparati, ma così non può continuare, se non vogliamo allontanarci sempre di più dai Paesi con i quali siamo chiamati a confrontarci.

E che non potesse esserci intenzionalità dolosa risulta evidente dal fatto che se il contribuente avesse fatto quello che gli viene imputato di aver omesso, il saldo della sua posizione Iva non sarebbe cambiato di un solo euro.

Occorre dunque che in primis l'attività di accertamento, e in seconda battuta quella svolta dalle Commissioni tributarie, alle quali sono dirette in primo luogo le sentenze della Corte di giustizia, si uniformino ai principi enunciati dal supremo consesso europeo. Oltre a un'indagine sulla distinzione tra errore ed evasione, le regole che non possono essere ignorate sono quelle relative alla neutralità del tributo per i soggetti passivi d'imposta, all'effettività del risultato finale di misurazione del tributo a debito e a credito e il principio di proporzionalità: la reazione dell'ordinamento non deve essere sproporzionata rispetto alla violazione effettiva, la cui constatazione non può essere parcellizzata.

L'INVITO

Secondo gli eurogiudici vanno rispettati tre principi: neutralità, effettività e proporzionalità

mo luogo per la riqualificazione del quesito, formulato dalla Commissione tributaria provinciale di Genova secondo una modalità che non avrebbe consentito di risolvere la questione. La Commissione aveva deciso di interrogare la Corte, in base all'articolo 234 del Trattato, sulla liceità del minor ter-

