SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

17 luglio 2008 *

Nella causa C-132/06,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 7 marzo 2006,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica italiana, rappresentata dal sig. I. M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato,

convenuta,

* Lingua di procedura: l'italiano.

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis e U. Lõhmus, presidenti di sezione, dai sigg. E. Juhász, A. Borg Barthet (relatore), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka ed E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 settembre 2007,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 25 ottobre 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica italiana, avendo previsto in maniera espressa e generale, agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003) (Supplemento ordinario alla GURI n. 240/L. del 31 dicembre 2002; in prosieguo: la «legge n. 289/2002»), una rinuncia 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 del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte

sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dell'art. 10 CE.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

2 Ai sensi dell'art. 10 CE:

«Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti.

Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato».

3 Il secondo 'considerando' della sesta direttiva è formulato come segue:

«considerando che (…) il bilancio delle Comunità sarà, senza pregiudizio delle altre entrate, integralmente finanziato con risorse proprie delle Comunità; che queste risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto [(in prosieguo: l'"IVA")] e ottenute mediante applicazione di una aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie».

4 Il quarto 'considerando' di questa direttiva è redatto come segue:

«considerando che è opportuno tener conto dell'obiettivo della soppressione delle imposizioni all'importazione e delle detassazioni all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri e garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno».

5 Il quattordicesimo 'considerando' della suddetta direttiva è così formulato:

«considerando che gli obblighi dei contribuenti debbono essere, per quanto possibile, armonizzati per assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri; che i contribuenti debbono segnatamente dichiarare periodicamente l'ammontare complessivo delle proprie operazioni, a monte ed a valle, quando ciò è necessario per stabilire e controllare la base imponibile delle risorse proprie».

6 Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni di beni.

7 L'art. 22 della sesta direttiva così dispone:

«(…)

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

(…)

5. Ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'[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.

(…)».

Il diritto nazionale

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

L'art. 8 della legge n. 289/2002

9 In sostanza, l'art. 8 della legge n. 289/2002 prevede la possibilità per i contribuenti di presentare una dichiarazione integrativa dell'IVA al fine di rettificare quelle già presentate per i periodi d'imposta compresi fra il 1998 ed il 2001. Conformemente al suddetto art. 8, terzo comma, questa dichiarazione deve essere accompagnata dal pagamento della maggiore imposta dovuta a titolo di IVA entro il 16 aprile 2003, calcolata «mediante l'applicazione delle disposizioni vigenti in ciascun periodo di imposta». La predetta dichiarazione è valida solo se indica i maggiori importi dovuti pari almeno a EUR 300 per ciascun periodo di imposta. I pagamenti possono essere divisi in due rate di pari importo se eccedono la somma di EUR 3 000 per le persone fisiche o di EUR 6 000 per le persone giuridiche.

10 L'art. 8, quarto comma, della legge n. 289/2002 contempla la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa dell'IVA in forma riservata. Tuttavia, il contribuente che non ha presentato nessuna dichiarazione relativa ai periodi d'imposta interessati non può beneficiare di questa opportunità.

11 Ai sensi dell'art. 8, sesto comma, di questa legge, la presentazione di una dichiarazione integrativa dell'IVA comporta, relativamente agli importi pari alla maggiore IVA, risultanti da questa dichiarazione aumentati del 100%, vale a dire un importo dell'IVA dovuta doppio rispetto a quello dichiarato dal contribuente, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione della punibilità del contribuente interessato per alcuni reati tributari e comuni e l'esclusione di ogni accertamento tributario.

12 L'art. 8, nono comma, della suddetta legge consente ai soggetti passivi che hanno utilizzato la procedura riservata prevista dall'art. 8, quarto comma, della stessa, di essere esenti da ogni verifica diversa da quella riguardante la coerenza delle loro dichiarazioni integrative.

13 L'art. 8, decimo comma, della legge n. 289/2002 stabilisce che non possono tuttavia avvalersi delle disposizioni dell'art. 8:

— i contribuenti ai quali, alla data di entrata in vigore della detta legge, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento, nonché invito al contraddittorio;

— i contribuenti nei cui confronti sia stata esercitata un'azione penale per gli illeciti di cui all'art. 8, sesto comma, lett. c), della stessa legge, e della quale hanno avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa dell'IVA.

14 In base all'art. 8, dodicesimo comma, della legge n. 289/2002, il deposito di una dichiarazione integrativa dell'IVA non può costituire notizia di reato.

L'art. 9 della legge n. 289/2002

15 L'art. 9 della legge n. 289/2002 riguarda la «Definizione automatica per gli anni pregressi». In base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate — Direzione centrale normativa e contenzioso 21 febbraio 2003, n. 12, la dichiarazione per detta definizione automatica, ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2002, non ha come scopo, a differenza della dichiarazione integrativa dell'IVA prevista dall'art. 8 della stessa legge, la dichiarazione dei maggiori imponibili, ma la presentazione dei dati che consentono di determinare gli importi da versare per ottenere il beneficio del condono.

16 Se i periodi d'imposta contemplati dalla suddetta definizione automatica sono gli stessi di quelli previsti dall'art. 8 della legge n. 289/2002, la dichiarazione sottoscritta ai sensi dell'art. 9 della stessa deve, in compenso, in base al primo comma dell'art. 9, riguardare, «a pena di nullità, tutti i periodi d'imposta».

17 Ai sensi dell'art. 9, secondo comma, lett. b), della legge n. 289/2002, la definizione automatica ai fini dell'IVA è realizzata con il versamento, per ciascun periodo d'imposta, «di un importo pari alla somma del 2 per cento dell'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dal contribuente, per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel periodo d'imposta», e del 2% dell'IVA sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi «detratta nel medesimo periodo»; i suddetti importi devono essere cumulati. Tale percentuale è pari all'1,5% se l'imposta esigibile ovvero l'imposta detratta superano gli importi di EUR 200 000, e all'1% per un importo di imposta superiore a EUR 300 000. Quando l'applicazione di questa disposizione comporta il versamento di un importo superiore a EUR 11 600 000, la parte eccedente tale importo è ridotta dell'80%. L'art. 9, sesto comma, della suddetta legge introduce tuttavia un sistema di pagamento di un importo minimo per ogni periodo d'imposta, vale a dire EUR 500 se l'ammontare del volume d'affari del contribuente non supera EUR 50 000, EUR 600 se quest'ultimo è compreso tra EUR 50 000 e EUR 180 000 e EUR 700 se esso supera EUR 180 000.

18 Per ogni periodo d'imposta relativamente al quale non sia stata depositata alcuna dichiarazione, l'art. 9, ottavo comma, della legge n. 289/2002 impone il versamento di una somma forfettaria pari a EUR 1 500 per le persone fisiche interessate, elevata a EUR 3 000 per le società e le associazioni.

19 Ai sensi dell'art. 9, decimo comma, lett. b) e c), della predetta legge, la definizione automatica ai fini dell'IVA comporta, per il contribuente interessato, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione dell'applicazione di sanzioni penali per alcuni reati tributari e comuni connessi, nonché l'esclusione di ogni accertamento tributario.

20 A termini dell'art. 9, quattordicesimo comma, della legge n. 289/2002, sono esclusi dal beneficio della suddetta definizione automatica:

— i contribuenti ai quali, alla data di entrata in vigore di questa legge, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento, nonché invito al contraddittorio;

— i contribuenti nei cui confronti sia stata esercitata l'azione penale per gli illeciti di cui all'art. 9, decimo comma, lett. c), della stessa legge, e della quale abbiano avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa;

— i contribuenti che abbiano omesso di presentare l'insieme delle dichiarazioni relative a tutti i tributi di cui all'art. 9, secondo comma, e per tutti i periodi d'imposta di cui allo stesso art. 9, primo comma.

Procedimento precontenzioso

21 Ritenendo che le disposizioni degli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 siano incompatibili con gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva nonché con gli artt. 10 CE e 249 CE, la Commissione, conformemente alla procedura prevista dall'art. 226 CE, in data 16 dicembre 2003 ha trasmesso alla Repubblica italiana una lettera di diffida. Con lettera del 30 marzo 2004 detto Stato membro ha contestato l'incompatibilità addotta dalla Commissione. Non soddisfatta della risposta della Repubblica italiana, la Commissione ha inviato a questo Stato membro, con lettera del 18 ottobre 2004, un parere motivato invitandolo a conformarvisi entro un termine di due mesi a decorrere dal suo ricevimento. Nella risposta del 31 gennaio 2005 al predetto parere motivato, la Repubblica italiana ha nuovamente contestato l'esistenza di siffatta incompatibilità. Alla luce di ciò, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

22 La Commissione sostiene che la Repubblica italiana, avendo previsto in maniera espressa e generale, agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002, la rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, ha violato gli obblighi ad essa imposti dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva e dall'art. 10 CE.

23 La Commissione precisa che gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva e l'art. 10 CE impongono agli Stati membri un duplice obbligo, dato che questi ultimi sono tenuti ad adottare, da un lato, tutti gli atti legislativi di diritto nazionale necessari a dare attuazione alla sesta direttiva e, dall'altro, ad attuare tutte le misure di natura amministrativa necessarie ad assicurare l'osservanza, da parte dei soggetti passivi IVA, degli obblighi derivanti dalla medesima direttiva, in particolare dell'obbligo di pagare, nell'arco di un certo periodo di tempo, l'imposta dovuta a seguito dell'effettuazione di operazioni imponibili.

24 Secondo la Commissione, gli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 costituiscono una deroga alla legislazione generale disciplinante l'IVA in Italia, legislazione che a sua volta costituisce il recepimento in diritto italiano delle direttive comunitarie in materia di IVA. La Commissione ritiene che tale deroga sia contraria agli artt. 2 e 22 della sesta direttiva.

25 Riguardo all'obbligo imposto agli Stati membri ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva di assoggettare ad IVA tutte le cessioni di beni e tutte le prestazioni di servizi, la Commissione sostiene che uno Stato membro non può sottrarsi unilateralmente all'obbligo di assoggettare ad IVA determinate categorie di operazioni imponibili, o introducendo esenzioni d'imposta non previste dal legislatore comunitario, o escludendo dall'ambito di applicazione di questa direttiva operazioni imponibili che viceversa dovrebbero esservi ricomprese.

26 Per quel che riguarda gli obblighi previsti dall'art. 22 della sesta direttiva, la Commissione rileva che, siccome questi obblighi sono formulati in termini inequivocabili e tassativi, gli Stati membri possono dispensare i soggetti passivi dall'uno o dall'altro di tali obblighi solo se una specifica norma dell'art. 22 conferisca loro esplicitamente tale facoltà di deroga. Secondo la Commissione, l'art. 22, n. 8, della predetta direttiva ha lo scopo di fornire alle amministrazioni fiscali nazionali gli strumenti di controllo necessari, sottoponendo nel contempo i soggetti passivi ad obblighi corrispondenti a tali doveri di controllo, e imponendo agli Stati membri l'obbligo di «assicurare l'esatta riscossione dell'imposta» mediante un'efficace azione di accertamento e di lotta all'evasione. A parere della Commissione, il suddetto art. 22 non conferisce agli Stati membri un potere discrezionale che consenta loro di esonerare la totalità dei contribuenti dall'obbligo di tenere una contabilità, di emettere fatture e di presentare una dichiarazione di pagamento dell'IVA.

27 La Commissione riconosce che gli Stati membri, nel verificare 1'esattezza delle dichiarazioni IVA e dei relativi versamenti da parte dei soggetti passivi, hanno un certo margine di discrezionalità che consente loro di calibrare la propria azione di controllo in funzione delle risorse umane e dei mezzi tecnici disponibili a tal fine. Essa, tuttavia, sostiene che gli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 hanno ecceduto il margine di discrezionalità concesso agli Stati membri dal legislatore comunitario, poiché la Repubblica italiana ha rinunciato in modo generale, indiscriminato e preventivo ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di IVA.

28 Inoltre, nel constatare l'assenza di un qualsiasi nesso fra il debito di imposta calcolato secondo le norme ordinarie dell'IVA e gli importi da versare da parte dei contribuenti che desiderino beneficiare dei regimi di condono previsti rispettivamente dagli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002, la Commissione ritiene che le disposizioni dei predetti articoli possono provocare gravi distorsioni nel corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA, alterare il principio di neutralità fiscale inerente a questo sistema e compromettere l'obbligo di garantire la riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri.

29 La Repubblica italiana, che riconosce che la normativa comunitaria in materia di IVA impone agli Stati membri di applicare l'imposta a tutti i contribuenti e di effettuare il relativo controllo, sostiene che il meccanismo di cui agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 non ha effetto né sugli obblighi dei contribuenti né sugli

elementi costitutivi dell'imposta. Esso riguarderebbe, invece, gli ambiti di operatività del controllo e della riscossione dell'imposta, in relazione ai quali gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale.

30 Secondo questo Stato membro, la censura della Commissione diretta a definire il meccanismo previsto dagli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 come rinuncia «generale, indiscriminata e preventiva ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di IVA», equivale a impedire in generale agli Stati membri di ricorrere a strumenti di conciliazione o di definizione delle liti pendenti al fine di evitare contenziosi ed assicurarsi un gettito immediato, mediante riduzioni concordate del tributo.

31 La Repubblica italiana rileva in particolare che la propria amministrazione finanziaria non è in grado di controllare la totalità dei contribuenti, con la conseguenza che il regime previsto agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 consente di incamerare subito una parte non trascurabile dell'imposta e di indirizzare l'attività di controllo nei confronti dei contribuenti che non si sono avvalsi del condono in esame.

32 Il suddetto Stato membro sostiene anche che il fatto di percepire un'imposta, a suo parere, notevolmente maggiore di quella riscuotibile sulla base dell'ordinaria attività di accertamento e controllo consente di ritenere rispettati gli obblighi derivanti dalla sesta direttiva, non potendosi affermare il contrario solo perché il recupero è avvenuto con un versamento spontaneo dei contribuenti anziché a seguito di una pretesa coattiva dell'amministrazione finanziaria.

33 Questo Stato membro osserva che l'art. 8 della legge n. 289/2002 ha lo scopo di consentire ai contribuenti, non ancora individuati come evasori dall'amministrazione finanziaria, di sanare la propria posizione a condizione che dichiarino spontaneamente l'imponibile evaso e che versino una somma pari ad almeno il 50% dell'imposta evasa (ovvero ai 2/3 se trattasi di ritenute). Con il pagamento, all'amministrazione finanziaria sarebbe preclusa la possibilità di effettuare accertamenti sulle somme che non superino di almeno il 100% (50% per le ritenute) quelle dichiarate a titolo integrativo.

34 Nell'invocare l'art. 8, decimo comma, della legge n. 289/2002, le cui disposizioni sono menzionate al punto 13 della presente sentenza, la Repubblica italiana sostiene che i contribuenti già individuati come evasori sono esclusi dal beneficio di cui al predetto art. 8.

35 Riguardo all'art. 9 della legge n. 289/2002, la Repubblica italiana sottolinea che il beneficio previsto da questa disposizione non è concesso nelle due ipotesi di cui all'art. 8, decimo comma, di tale legge, indicate al punto 13 della presente sentenza, nonché ai sensi dell'art. 9, quattordicesimo comma, della predetta legge, qualora l'interessato abbia omesso di presentare l'insieme delle dichiarazioni relative a tutti i contributi ex art. 9, secondo comma, e per tutti i periodi di imposta considerati all'art. 9, primo comma.

36 Questo Stato membro precisa che il riferimento, nell'art. 9, quattordicesimo comma, della legge n. 289/2002, a «tutti i tributi di cui al comma 2» è stato sempre interpretato nel senso di considerare separatamente i tributi di cui all'art. 9, secondo comma, lett. a), di questa legge e l'IVA, di cui allo stesso art. 9, secondo comma, lett. b). Conseguentemente, si è ritenuto ostativo al beneficio della definizione automatica di cui al suddetto art. 9 il fatto di avere omesso di dichiarare l'IVA per tutte le annualità interessate, anche se risultavano presentate, per i medesimi anni, dichiarazioni relative ad altre imposte. Il predetto Stato membro aggiunge che, conformemente all'art. 9, nono comma, della legge n. 289/2002, l'amministrazione finanziaria ha sempre il diritto di riscuotere l'imposta dovuta sulla base dei dati derivanti dalla dichiarazione IVA e che, comunque sia, il controllo fiscale è sempre possibile qualora si tratti di accertare il diritto (o la mancanza del diritto) al rimborso dell'imposta che dovrebbe risultare da questa dichiarazione.

Giudizio della Corte

37 Dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva e dall'art. 10 CE emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa

contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta.

38 Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiano, a tale riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione.

39 Questa libertà, tuttavia, è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro. La Corte ha dichiarato che la sesta direttiva deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, in base al quale gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (sentenza 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air, Racc. pag. I-8379, punto 24). Ogni azione degli Stati membri riguardante la riscossione dell'IVA deve rispettare questo principio.

40 Ai sensi dell'art. 8 della legge n. 289/2002, i contribuenti che non hanno osservato gli obblighi relativi agli esercizi d'imposta compresi tra il 1998 e il 2001 — ovvero, in determinati casi, un anno soltanto prima dell'adozione di questa legge — possono sottrarsi ad ogni accertamento e alle sanzioni applicabili fino a un limite equivalente al doppio dell'importo dell'IVA che risulta nella dichiarazione integrativa. Le autorità italiane, infatti, non hanno più titolo per accertare le operazioni imponibili effettuate durante i quattro anni precedenti l'adozione della predetta legge, nel limite tuttavia degli importi definiti all'art. 8, sesto comma, della stessa. Questa rinuncia è applicabile, in linea di principio, qualora il contribuente dichiari e corrisponda l'importo che avrebbe dovuto pagare inizialmente. Tuttavia, dato che un accertamento può essere eseguito solo per gli importi superiori al doppio di quelli che il soggetto passivo ha comunicato nella dichiarazione integrativa dell'IVA, la legge n. 289/2002 è tale da indurre fortemente i contribuenti a dichiarare soltanto una parte del debito effettivamente dovuto. Ne consegue che i contribuenti che beneficiano del condono ai sensi di questo articolo si sottraggono definitivamente agli obblighi ad essi incombenti di dichiarare e di pagare l'importo dell'IVA normalmente dovuto per i periodi d'imposta compresi fra il 1998 ed il 2001.

41 Riguardo all'importo dell'IVA dovuto ai sensi dell'art. 9 della legge n. 289/2002, esso si discosta maggiormente da quello che il contribuente avrebbe dovuto pagare. A termini di questo articolo, infatti, un soggetto passivo che non ha presentato la dichiarazione relativa agli esercizi di imposta compresi tra il 1998 ed il 2001 può sottrarsi ad ogni controllo e a qualunque sanzione amministrativa tributaria e penale, versando un importo corrispondente al 2% dell'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi da lui effettuate ed un importo pari al 2% dell'IVA detratta nel medesimo periodo. Questa percentuale è dell'1,5% per un'imposta esigibile o per un'imposta detratta che superi EUR 200 000 e dell'1% per un importo eccedente EUR 300 000. Qualora l'importo dovuto in applicazione dell'art. 9 superi un determinato livello, la parte eccedente tale importo è ridotta dell'80%. Gli importi che devono essere pagati non possono essere inferiori a EUR 500.

42 Ne consegue che l'art. 9 della legge n. 289/2002 consente ai contribuenti che non hanno osservato gli obblighi in materia di IVA, relativi agli esercizi d'imposta compresi tra il 1998 ed il 2001, di sottrarsi definitivamente a questi ultimi e alle sanzioni dovute per il mancato rispetto degli stessi, versando una somma forfettaria invece di un importo proporzionale al fatturato realizzato. Orbene, queste somme forfettarie sono sproporzionate rispetto all'importo che il soggetto passivo avrebbe dovuto versare sulla base del volume d'affari risultante dalle operazioni da lui effettuate, ma non dichiarate.

43 Sostituendo, appena dopo la scadenza dei termini assegnati ai soggetti passivi per corrispondere gli importi dell'IVA normalmente dovuti, gli obblighi degli interessati risultanti dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva con altri obblighi che non richiedono il pagamento dei suddetti importi, gli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 svuotano di contenuto questi articoli della sesta direttiva, che sono tuttavia alla base del sistema comune dell'IVA e incidono, pertanto, sulla struttura stessa di questa imposta. Lo squilibrio significativo esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendono beneficiare del condono in questione conduce ad una quasi-esenzione fiscale.

44 Ne deriva che la legge n. 289/2002 pregiudica seriamente il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA. Le disposizioni di detta legge, introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano, alterano il prin-

cipio di neutralità fiscale. Per lo stesso motivo, queste disposizioni violano l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri.

45 Come indicato al quarto 'considerando' della sesta direttiva, nella misura in cui il principio di neutralità fiscale consente la realizzazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza, il funzionamento stesso di quest'ultimo è pregiudicato dalla legislazione italiana poiché i contribuenti in Italia possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali.

46 In tale contesto occorre sottolineare che la lotta contro la frode è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 71, e 22 maggio 2008, causa C-162/07, Ampliscientifica e Amplifin, Racc. pag. I-4019, punto 29). L'art. 22, n. 8, della sesta direttiva invita gli Stati membri a stabilire, all'occorrenza, altri obblighi per evitare le frodi.

47 Orbene, è giocoforza constatare che la legislazione italiana produce un effetto contrario nella misura in cui i contribuenti colpevoli di frode risultano favoriti dalla legge n. 289/2002.

48 La Repubblica italiana sostiene che i casi di esclusione dal beneficio del condono fiscale in esame portano a minimizzare l'impatto reale di quest'ultimo. Essa rileva in particolare che i contribuenti che non hanno depositato le dichiarazioni IVA per nessuno degli esercizi fiscali rilevanti, nonché coloro che non hanno rispettato gli obblighi in materia di IVA e nei cui confronti sia già stato definito un procedimento a favore delle autorità fiscali, sono esclusi dal beneficio di tale misura.

49 Tuttavia, le cifre fornite dalla Repubblica italiana nel controricorso, in base alle quali circa il 15% dei soggetti passivi, ossia quasi 800 000 di loro, avrebbero richiesto il beneficio del condono fiscale nel corso dell'anno 2001, sottolineano l'importanza di

una misura che non può essere considerata di portata limitata, nonostante i casi di esclusione allegati dallo Stato membro interessato.

50 Dato che i casi di esclusione sono molto limitati, occorre constatare che la Commissione giustamente qualifica la misura del condono come una rinuncia generale e indiscriminata al potere di verifica e rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria.

51 La Repubblica italiana sostiene che la legge n. 289/2002 avrebbe consentito all'erario di recuperare immediatamente, e senza la necessità di avviare lunghi procedimenti giudiziari, una parte dell'IVA non dichiarata inizialmente.

52 Orbene, introducendo una misura di condono appena dopo la scadenza dei termini entro cui i soggetti passivi avrebbero dovuto pagare l'IVA e richiedendo il pagamento di un importo assai modesto rispetto a quello effettivamente dovuto, la misura in questione consente ai soggetti passivi interessati di sottrarsi definitivamente agli obblighi ad essi incombenti in materia di IVA, anche se le autorità fiscali nazionali avrebbero potuto individuare almeno una parte di questi contribuenti durante i quattro anni precedenti alla data di prescrizione dell'imposta normalmente dovuta. In questo senso, la legge n. 289/2002 rimette in discussione la responsabilità che grava su ogni Stato membro di garantire l'esatta riscossione dell'imposta.

53 Di conseguenza, occorre ritenere fondato il ricorso proposto dalla Commissione e dichiarare che la Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge n. 289/2002 una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva nonché dell'art. 10 CE.

Sulle spese

54 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica italiana, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), 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 del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE.**

2) **La Repubblica italiana è condannata alle spese.**

Firme