Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GENNAIO – MARZO 2022 PUBBLICAZIONE TRIMESTRALE VOL. XIX – N.1

ISSN 1594-199X

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

FABRIZIO AMATUCCI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO
E WU DI VIENNA

JOSÉ-ANDRÉS ROZAS
UNIVERSITAT DE BARCELONA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

Wolters Kluwer CEDAM

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SOMMARIO 1/2022

DOTTRINA

FABRIZIO AMATUCCI, *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE* 5

ROBERTA ALFANO, *Limiti alla potestà di azione del legislatore tributario nazionale, poteri di esecuzione della Commissione e ruolo dei Comitati consultivi per i tributi armonizzati. Il caso italiano dell'esenzione accise a favore del carburante per imbarcazioni da diporto* 29

RAPHAEL ASSEF LAVEZ, *Taxpayers' rights and tax audits: the right to be heard and to access documents under European Union law* 57

ANNA RITA CIARCIA, *Sull'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni doganali* 82

ALBERTO COMELLI, *La "realtà economica e commerciale" quale "criterio fondamentale" per l'applicazione della disciplina dell'iva.* 99

ALESSIA FIDELANGELI – FEDERICO GALLI, *The use of AI technologies in the tax law domain: an interdisciplinary analysis* 118

GREGORIO PIRAN – MATTEO PIVA, *Il progetto ICAP: verso un approccio globale alla* cooperative compliance? 164

PAOLO STIZZA, *Profili evolutivi della "dottrina Schumacker" nell'ambito della determinazione della capacità contributiva "soggettiva"* 187

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, *Convenzioni internazionali* 247

MARIA GIUSEPPINA VALENTE – FRANCO ROCCATAGLIATA, *Fiscalità dell'Unione Europea* 257

DANIELE MANDELLI, *Internet* 281

GIOACCHINO GALIZIA, *Rassegna della Corte di giustizia* 290

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenze della Corte di giustizia Europea

Sentenze del 21 dicembre 2021, cause, C-394/20, *XY Vs. Ufficio delle imposte V, Germania* 290

Sentenza del 16 dicembre 2021, cause, C-478/19 e C-479/19, *UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH Vs. Agenzia delle Entrate Italia* 291

Sentenza del 9 dicembre 2021, causa, C-154/20, *G Kemwater Pro-Chemie s. r. o. Vs. Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica Ceca* 292

Sentenza del 25 novembre 2021, causa, C-334/20, *Amper Metal Kft Vs. Direzione per il contenzioso dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria* 293

Sentenza del 18 novembre 2021, causa C-358/20, *Promexor Trade SRL Vs. Direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj – Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Bihor, Romania* 294

Sentenza del 11 novembre 2021, causa C-281/20, *Ferimet SL Vs. Amministrazione Generale dello Stato, Spagna* 295

Sentenza del 11 novembre 2021, causa C-398/20, *ELVOSPOL s.r.o. Vs. Direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica Ceca* 296

Sentenza del 28 ottobre 2021, cause da C-915/19 a C-917/19, *Eco Fox Srl e a.Vs. Fallimento Mythen SpA e a.* 297

Sentenza del 28 ottobre 2021, causa, C-324/20, *Ufficio delle imposte B, Germania Vs. X-Beteiligungsgesellschaft mbH* 298

Sentenza del 21 ottobre 2021, causa C-373/19, *Ufficio delle imposte Monaco III Germania Vs. Dubrovin & TrögerAquatics* 298

Sentenza del 21 ottobre 2021, causa, C-80/20, *Willo Salmson France SAS Vs. Amministrazione finanziaria, Romani* 299

Sentenza del 21 ottobre 2021, causa, C-396/20, *CHEP Equipment Pooling NV Vs. Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria* 300

Sentenza del 14 ottobre 2021, cause, C-45/20 e 46/20, *E e a. Vs. Uffici delle imposte N e G, Germania* 301

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-50/19 P, *Sigma Alimentos Exterior SL Vs. Commissione europea* 302

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-51/19 P e 64/19, *World Duty free Group Vs. Commissione europea e a.* 303

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-52/19, *Banco Santander SA Vs. Commissione europea* 304

Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-53/19 P e C-65/19 P, *Banco Santander SA Santusa Holding SL Vs. Commissione europea* ... 305

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-54/19, *Axa medterranea Holding SA Vs. Commissione europea* 306

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-55/19, *Prosegur Compañía de Seguridad SA Vs. Commissione europea* 307

Sentenza del 6 ottobre 2021, cause, C-174/19 P e C-175/19 P, *Scandlines Danmark ApS e a.Vs. Commissione europea* 307

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-544/19, *«ECOTEX BULGARIA» EOOD Vs. Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate – Sofia, Bulgaria* 308

Sentenza del 6 ottobre 2021, causa, C-717/19, *Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe Vs. Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria* 309

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

FRANCESCO CANNAS, *La Corte di giustizia si pronuncia sull'identificazione del fornitore e sul diritto alla detrazione dell'iva pagata "a monte"* 310

FILIPPO ALESSANDRO CIMINO, *La presunzione di reddito sottratto a tassazione per gli investimenti nei paradisi fiscali: la Corte di Cassazione afferma la retroattività della norma che sancisce il raddoppio dei termini per l'accertamento e per l'irrogazione delle sanzioni* 326

CLARA FARELLA, *La compatibilità della normativa sui prezzi di trasferimento con la libertà di stabilimento nuovamente al vaglio della Corte di giustizia* 346

FRANCESCA FASSÒ, *Il ruolo della Corte di giustizia nell'interpretazione del diritto europeo: riflessioni a margine di una recente pronuncia in tema di assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita* 360

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ADRIANO FAZIO, *Libertà fondamentali e divieto di aiuti di Stato: due presidi alternativi (e complementari) per la tutela del Mercato Comune europeo* 374

ALESSANDRA MEREU, *L'autoriciclaggio e il criterio della identità/diversità dei fatti* 397

JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *Regole di deducibilità degli interessi e diritto dell'Unione europea alla luce del caso* Lexel 410

ANDREA QUATTROCCHI, *Le misure cautelari per crediti fiscali esteri tra disciplina unionale e prerogative del giudice nazionale* 422

CLAUDIO SCIANCALEPORE, *Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'iva a soggetti non residenti* 435

ALESSANDRO TURINA, *Evasione e principio di neutralità nell'Imposta sul Valore Aggiunto. Percorsi giurisprudenziali fra conferme e questioni aperte* 462

RASSEGNA BIBLIOGRAFICA

JOSHUA POWNALL MONTOYA, *Recensioni e Segnalazioni* 477

Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 480

Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 482

Manifiesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 484

I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

ERRATA CORRIGE

Per un errore di stampa, gli estremi della sentenza della Corte di Giustizia UE, Sez. IX, 15 aprile 2021, C-935/19, pubblicata sul n. 4/2021 della *Rivista* con nota di Silvia Marinoni, sono stati riportati in forma non totalmente esatta. Le Parti corrette della sentenza sono: Grupa Warzywna Sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Ce ne scusiamo con i lettori e l'autrice.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DOTTRINA

IL SUPERAMENTO DEI LIMITI DI DECADENZA E PRESCRIZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA SECONDO GLI ORIENTAMENTI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE (1)

Abstract: *Following EU Court of Justice interpretation, national time obstacles as tax proceeding prescription and expiration terms, can be overcome if they prevent effectiveness of tax recoveries and tax assessments to pursue supernational financial interests. Disapplication of these restrictive measures in some specific context as harmonized tax and State aids, concern taxpayers refund effectiveness too. In these cases short lived expiration terms hindering effectiveness taxpayers' rights. An unbalanced and incoherent framework rises in contrast with EU equivalence principle and respect of fundamental rights.*

Abstract: Secondo l'attività interpretativa della Corte di giustizia, si ritengono superabili ostacoli temporali come decadenza e prescrizione di tipo processuale e procedimentale che, a livello nazionale, possano impedire l'effettività dei recuperi e degli accertamenti tributari che consentono il soddisfacimento degli interessi finanziari UE. La disapplicazione di tali misure restrittive in alcuni settori come quello dei tributi armonizzati e del divieto di aiuti fiscali, riguarda anche l'effettività del diritto dei contribuenti al rimborso di tributi indebitamente versati che può essere ostacolato dalla brevità di termini di decadenza previsti dall'ordinamento nazionale. Tali vincoli UE non sempre trovano corrispondente riconoscimento a livello giurisprudenziale nazionale ove si tende ad assicurare la certezza di diritto attraverso il rispetto dei termini di decadenza, anche in presenza di procedure e azioni di rimborso che tutelano i diritti dei contribuenti. Emerge un quadro sbilanciato ed incoerente in contrasto con il principio di equivalenza tra procedimenti nazionali ed europei e con l'effettività dei diritti fondamentali.

SOMMARIO: 1. Il superamento dei limiti della decadenza e della prescrizione previsti dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri UE in materia di tributi armonizzati e di aiuti di stato – 2. Le argomentazioni della giurisprudenza nazionale a sostegno dell'inderogabilità dei termini di decadenza in materia tributaria – 3. L'individuazione di termini iniziali ragionevoli ai fini della decadenza per i rimborsi di tributi a seguito di sentenza di incostituzionalità e di incompatibilità UE – 4 Conclusioni.

(1) Il presente articolo rappresenta una rielaborazione del contributo destinato agli Scritti in Onore del Prof. Francesco Tesauro

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1. - *Il superamento dei limiti della decadenza e della prescrizione previsti dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri UE in materia di Tributi armonizzati e di aiuti di stato.*

Gli interventi della giurisprudenza europea, al fine di assicurare l'effettiva attuazione di principi sovranazionali ed il perseguimento degli interessi finanziari prevalenti, incidono di frequente sui rapporti esauriti, consentendo il superamento dei limiti temporali posti a tutela della certezza del diritto, dell'affidamento e della stabilità giuridica, sanciti dagli ordinamenti tributari nazionali per l'esercizio di attività di accertamento, riscossione e di rimborso dei tributi.

Ciò determina un contrasto con regole intangibili come quella della definitività degli atti impositivi e della decorrenza e prescrizione dei termini di decadenza per le attività procedimentali, ma anche, in ambito processuale, con il passaggio in giudicato delle sentenze (2). Si pone il problema, in tale contesto, della prevalenza delle finalità economiche e commerciali sancite in ambito UE a livello sovranazionale, con conseguenze di grande rilevanza negli assetti ordinamentali tributari nazionali. La rilevabilità d'ufficio nel giudizio di legittimità delle questioni di incompatibilità con il diritto dell'Unione, ormai riconosciuta anche dalla giurisprudenza di legittimità (3) e la immediata disapplicazione delle norme interne dei Paesi membri in contrasto con i divieti imposti a livello sovranazionale, infatti, è considerata come necessaria per assicurare l'effettività attuazione dei principi sovranazionali nei sistemi nazionali, con particolare riguardo al settore dei tributi armonizzati ed a quello della concorrenza e dell'attuazione del divieto di aiuti di stato. Attraverso l'attività interpretativa della Corte di giustizia, si ritengono superabili ostacoli temporali restrittivi di tipo processuale e procedimentale che possano impedire l'esercizio di azioni di recupero (4) e dell'attività di accertamento da parte dell'A.F. in

---

(2) Sulla rilevanza dei rapporti esauriti in ambito nazionale cfr. F. *Tesauro, Il rimborso d'imposta,* Torino, 1975 78 ss., A Fedele, *Rapporti pendenti e rapporti esauriti nell'applicazione retroattiva dell'imposta*, in *Giur. It* 1967, I, 587; A. Pace *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, in *Quad. cost.*, 1989, 51; G. Tabet, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Teramo, 1985, 10; M.C., Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 25; A. Cerri, *Corso di giustizia costituzionale,* Milano, 2008.

(3) La rilevabilità d'ufficio di questioni UE in ogni stato e grado del giudizio inizialmente sancita dalla Corte di giustizia (caso *Dussendorf* del 16.1.1974 causa 166/73) è stata riconosciuta più volte dalla nostra Cassazione in diverse sentenze (Cass. nn. 25374/2008, 1465/2009, 1372/2011. Con sent. Cass. n. 17949 del 19.10.2012 si è ritenuto che deve essere garantito il diritto di difesa del contribuente, concedendogli termini ragionevoli per depositare memorie di replica.

(4) Cfr. Sent. Corte di giustizia, *Lucchini* del 18 luglio 2007, causa C-119/05; *Kemp-*

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

relazione alle indebite agevolazioni concesse in contrasto con l'art 107 TFUE. Secondo la giurisprudenza UE, la portata obbligatoria delle decisioni della Commissione UE sarebbe negata se i giudici nazionali non potessero prendere in considerazione tali atti come norme di diritto europeo (5). Ciò ha comportato la rimozione di qualsiasi limite interno che si frappone all'effettività di tali attività come l'impossibilità assoluta dell'AF di effettuare tali azioni di recupero (6).

---

ter (Corte di giustizia, 12 febbraio 2008, causa C-2/06) e *Fallimento Olimpiclu* (Corte di giustizia, del 3 settembre 2009, causa C-02/08. Cfr. inoltre Corte giustizia CE, sentt. del 1.6.1999, C-126/97, *Eco Swiss*; del 28.6.2001, C-118/00, *Larsy*; 7.6.2004, C-201/02, *Wells*, del 13.6.2004, C-453/00, *Khne & Heitz* riguardanti disposizioni agevolative fiscali interne derogatorie considerate particolarmente favorevoli previste dal nostro ordinamento incompatibili con il divieto di Aiuti di stato, ove la prevalenza del diritto UE e dei connessi interessi finanziari europei, sono stati riconosciuti dalla corte di giustizia ai fini del recupero di indebite agevolazioni nonostante il contrasto con i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento. In particolare, nel caso *Lucchini cit.,* la Corte ha ritenuto superabile, in presenza di una decisione della Commissione UE, il giudicato favorevole al contribuente che si era formato a livello nazionale e, nel caso *Olimpiclub*, è stato considerato prevalente inderogabilmente l'interesse UE su quello dei contribuenti e sulla certezza del diritto e della tutela dell'affidamento. Con sent. *CSTB Azienda della Mobilità* del 4.3.2020 C-587/18, la CGUE ha stabilito in proposito che *l'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata non può impedire alla Commissione di constatare l'esistenza di un aiuto di Stato illegittimo, quand'anche una siffatta qualificazione sia stata disattesa in precedenza da un giudice nazionale di ultima istanza.*

(5) Nella sentenza CGCE del 5.10.2006, causa C-232/05, è stato affermato che, il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile, che avrebbe potuto impugnare la decisione della Commissione, *non può contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali* nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione, né invocare l'effetto sospensivo della riscossione. Ammettere infatti che in circostanze del genere l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione comunitaria, eccependo l'illegittimità di quest'ultima, equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 230, quinto comma, CE (v., in tale senso, sentenze del 9 marzo 1994, causa C-188/92, TWD *Textilwerke Deggendorf*, punti 17 e 18, e 15 febbraio 2001, causa C-239/99, *Nachi Europe*, punto 37). Il principio della certezza del diritto secondo la CGUE non può quindi precludere la restituzione dell'aiuto per il fatto che le autorità nazionali si sono conformate con ritardo alla decisione che impone tale restituzione.

(6) Il recupero aiuti di stato per disconoscimento dell'esenzione ICI, nel caso *Montessori* del 6 Novembre 2018, C-622/16, è stato considerato secondo la giurisprudenza UE, un obbligo insindacabile da parte delle amministrazioni locali attraverso il rigetto dell'impossibilità assoluta di tali azioni di recupero di tale indebita agevolazione che veniva posta a giustificazione da parte dell'AF. Il ruolo del giudice nazionale, dopo che la Commissione ha adottato una decisione di recupero per incompatibilità con divieto di aiuti di stato, consiste nel garantire che il recupero venga effettuato senza indugio. Cfr. A. Giovannini, *Ici, Chiesa e terzo settore*, in *Fisco*, 2019, 2, 147; M. Allena, *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione*

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Anche la prescrizione (7) dei termini procedurali tributari è stata considerata dalla CGUE in taluni casi, un possibile ostacolo, oltre all'eliminazione attraverso i recuperi degli aiuti fiscali incompatibili con il divieto posto dall'art. 107 TFUE (8), al contrasto delle frodi iva ed in generale al perseguimento degli interessi finanziari sovranazionali *ex* art. 325 TFUE. Sulla disapplicazione di termini di prescrizione di alcuni reati tributari (frodi carosello) considerati troppo brevi, si è pronunciata la CGUE nella nota sentenza *MAS MB* del 2017 (9), riconoscendo l'operatività dei limiti costituzionali di riserva di legge, irretroattività e determinatezza.

---

della Corte di Giustizia, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, *www.statoechiese.it* 2017, 8; A. Quattrocchi, *Profili tributari degli aiuti di Stato*, Padova, 2012, 31.

(7) La prescrizione a differenza della decadenza, determina l'estinzione di un diritto a causa dell'inerzia da parte del proprio titolare protratta per un certo periodo di tempo. La prescrizione è ravvisabile in genere dopo il (mancato) compimento dell'atto soggetto a decadenza. Sul tema C. Glendi, *Prescrizione e decadenza* in *Nss. digesto*, I 1984, 1163, G. Landi *Prescrizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano 1968, XXXV.

(8) Vedi la giurisprudenza della Corte giustizia UE, ove è stato precisato che lo Stato membro non può rimettere in discussione la validità di una decisione della quale è destinatario (art. 108, comma 2 TFUE) dopo la scadenza del termine di impugnazione previsto dall'art. 230, comma 3 (CGCE, sent. 9 marzo 1994, C-188/92, *TWD*). Nella sent. CGUE del 22 febbraio 2006, C-346/03, *Atzeni*, si evidenzia inoltre l'impossibilità di eccepire l'illegittimità della decisione della Commissione innanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso avverso un provvedimento dell'autorità nazionale in esecuzione della decisione. Inoltre, più di recente, con la sentenza *Nelson Antunes* del 30.4.2020 C-627/18, la CGUE ha ritenuto che il principio di effettività consente "*il recupero di aiuti anche se il credito già si è prescritto, sottolineando che la prescrizione può rendere impossibile il recupero dell'aiuto illegalmente concessi. Secondo la Corte un termine di prescrizione applicabile al recupero di un aiuto scaduto prima della decisione di recupero, deve essere in virtù dell'effettività, disapplicato dal giudice*".

(9) Con la sent. *M.A.S., M.B.* (Taricco II) del 5.12.2017, causa C-42/17, la Corte di giustizia, si era pronunciata a seguito del nuovo rinvio pregiudiziale da parte della nostra Corte cost. operato con l'ord. n. 24/2017, sulla possibilità di disapplicazione della analoga normativa interna riguardante i termini brevi di prescrizione dei reati c.d. frodi carosello (regolati da norme penali) sempre in relazione ad un tributo armonizzato come l'iva previsti dal nostro ordinamento in mancanza di una base giuridica sufficientemente. Si riteneva che se venisse riscontrato che l'obbligo di disapplicazione delle disposizioni del codice penale contrasti con il principio di legalità dei reati e delle pene, il *giudice non sarebbe tenuto a procedere in tal senso, ma spetterebbe comunque al legislatore nazionale adottare le misure necessarie.* La Corte di giustizia, attraverso una verifica e rivalutazione dei contro limiti interni tutela di diritti fondamentali del contribuente, evidenziava la distinzione dei ruoli e delle competenze del legislatore e del giudice nazionale ritenendo insuperabili se non attraverso legge e non retroattivamente, i termini prescrizionali di reati tributari previsti dall'ordinamento nazionale. Cfr. A. Albano, *Il termine assoluto di prescrizione dei reati tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 46, O. Mazza, *Il sasso nello stagno: la sentenza europea sulla prescrizione*, in *Rass. trib.*, 2015, 1552, F. Cerioni, *Interessi finanziari nella UE e favor rei*, in *Corr. trib.*, 2015, 4226, F. Viganò, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi IVA,* in *Dir. pen. com.*, 2016, 9.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tuttavia tali controlimiti interni sono stati considerati dalla giurisprudenza UE nel solo settore penale tributario, attraverso il riconoscimento del principio della legalità sancito a livello nazionale, mentre sono rimaste irrisolte analoghe problematiche in fase di disapplicazione delle normative procedimentali e sanzionatorie tributarie non penali restrittive in virtù della salvaguardia di interessi finanziari europei come quelli operanti in materia di risorse proprie (iva o tributi armonizzati) o di tutela della concorrenza ove il potere giurisdizionale nazionale, essendo maggiormente condizionato dal diritto UE, è ancora considerato in grado di derogare principi processuali e amministrativi fondamentali ([10]). Più di recente è stato esaminato dai giudici UE un interessante ed innovativo caso riguardante la compatibilità con i divieti di restrizione delle libertà fondamentali, dell'obbligo di dichiarazione e di informazione di somme detenute all'estero, volto ad assicurare i controlli fiscali e la lotta all'evasione ed all'elusione fiscali e della conseguente possibilità dell'autorità fiscale di uno Stato membro di esercitare, in caso di inadempimento, il potere impositivo e sanzionatorio sulle plusvalenze patrimoniali senza limite di prescrizione.

È stato considerato dalla CGUE, (nella sentenza *Commissione/Regno di Spagna* del 27.1.2022 C-788/19, punti 38 ss. ([11])) nel rispetto della certezza del diritto, che: se "*è vero che il legislatore nazionale può istituire un termine di prescrizione prolungato allo scopo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali connesse all'occultamento di attivi all'estero, a condizione che la durata di tale termine non ecceda quanto necessario al conseguimento di tali obiettivi ..., lo stesso non*

([10]) Si pensi all'indetraibilità iva prevista per le operazioni soggettivamente inesistenti. Cfr. F. Amatucci, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv.dir.trib.int.*, 2019, I, 39. L'interesse finanziario e quello della tutela della concorrenza sembrano essere considerati inderogabili dai principi nazionali secondo la giurisprudenza dell'UE, in materia di tributi armonizzati come l'iva e di aiuti di Stato. Non convince la tesi giurisprudenziale della Corte UE (Cfr. precedente sentenza Taricco dell'8.9.2015 causa C-105/14 avente ad oggetto un'identica vicenda al caso *M.A.S. M.B.* riguardante i termini di prescrizione in caso di frodi iva, e sent. Commissione – Rep. Francese, causa C 276/97 del 12.9.2000) che riconosce l'esclusività dell'interesse finanziario in ambito UE in caso di violazioni di norme in materia di tributi armonizzati come l'iva, nella sfera di appartenenza del diritto europeo quasi in contrapposizione a quella nazionale. Inoltre, va ricordato a livello nazionale l'intervento delle Cass. con sent. nn. 20068 e 20069 del 18.9.2009, a seguito sentenza Corte di giustizia che ha disapplicato la legge n. 413 1991 relativamente al condono iva, superando il principio di buona fede.

([11]) Il caso riguardava più precisamente la compatibilità con gli articoli 21, 45, 49, 56 e 63 TFUE dell'obbligo da parte dei residenti in Spagna, di dichiarazione di beni o di diritti situati all'estero mediante il Modello 720 previsto dall'ordinamento tributario spagnolo e la verifica della idoneità di tale obbligo ad impedire o a limitare le possibilità dei residenti di tale Stato membro di investire in altri Stati membri.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

può tuttavia valere per l'istituzione di meccanismi che equivalgono, in pratica, a prolungare indefinitamente il periodo durante il quale l'imposizione può aver luogo o che consentono di inficiare gli effetti di una prescrizione già maturata". La scelta operata in tale caso dal legislatore nazionale di non consentire di beneficiare della prescrizione, è stata ritenuta, a livello UE, diversamente dai precedenti esaminati riguardanti in prevalenza tributi armonizzati ed azioni di recupero di aiuti fiscali, attraverso un approccio più garantista, in grado di eccedere quanto necessario per assicurare l'efficacia dei controlli fiscali e di violare il principio di proporzionalità.

In proposito, anche se il nostro giudice nazionale (12) non si è in linea generale sempre uniformato a tali orientamenti sovranazionali, ritenendo, come si vedrà nel par. successivo, spesso invalicabile il limite interno dei rapporti esauriti, del giudicato e della decadenza a prescindere dalla tipologia di tributi o agevolazioni, una delle maggiori spinte verso il recepimento di alcuni principi e orientamenti UE da parte dei sistemi giuridici nazionali, è provenuta proprio dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (13), la quale, adeguandosi alle pronunce della Corte di giustizia in materia di aiuti fiscali, ha riconosciuto la portata vincolante anche di atti come le decisioni della Commissione UE emanate nel settore tributario ai sensi dall'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'UE sulla base della loro efficacia diretta, in grado di prevalere sulle norme che stabiliscono decadenza e prescrizione dei termini di accertamento per assicurare l'effettività dei recuperi. È stato in proposito affermato che le decisioni della Commissione UE se definitive, incondizionate, chiare e precise, sono considerate in grado di sopprimere o modificare la norma interna agevolativa nazionale che prevede l'aiuto fiscale e di vincolare il giudice nazionale (14).

---

(12) La l. n. 234/2012 (segnatamente, l'art. 49, modificativo dell'art. 119 del codice del processo amministrativo) con una formulazione di dubbia interpretazione, ha devoluto alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo "Le controversie relative agli atti e provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art.108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [...] a prescindere della forma dell'aiuto e del soggetto che l'ha concesso" (art. 119, lett. z-*sexies* c.p.a.).

(13) La Cassazione italiana, con sent. 10 dicembre 2002, n. 17564 e con le sent. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, superando gli orientamenti precedenti (sent. 22 agosto 2002, n. 12395), ha per la prima volta riconosciuto l'efficacia diretta delle decisioni della Commissione negative in materia di aiuti di Stato (relativamente a casi di agevolazione fiscale regionale) se contengono un obbligo chiaro e preciso. Cfr. successivamente allo stesso modo le sent. Cass. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, 15980 del 2010, 19545/2011, 8817/2012.

(14) Particolarmente forte è il vincolo delle decisioni della Commissione UE in materia di aiuti di Stato nei confronti dell'interprete rispetto ad atti come le direttive aventi efficacia diretta in quanto, mentre è sempre contestabile il non corretto recepimento di queste ultime

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale orientamento ha portato la nostra giurisprudenza a ritenere (con le sentenze Cass. n. 25264 del 2017 e n. 14316/2017) che il termine di decadenza *ex* art. 43 d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto inerente l'attività di accertamento fiscale, non è compatibile con gli atti di recupero del credito erariale (aiuti) e contrasta con il principio di effettività del diritto unionale. Anche la Corte Cost. (nella sentenza n. 142/2018) ha considerato la decisione della Commissione UE rivolta agli Stati membri, ormai divenuta inoppugnabile "obbligatoria e vincolante in tutti i suoi elementi" ed ha ritenuto che il giudice nazionale dovrà necessariamente adeguarsi ad essa (15).

Il ruolo del giudice nazionale, delle autorità finanziarie nazionali e l'insindacabilità che ne consegue a livello nazionale in materia di aiuti di Stato con riguardo alle decisioni della Commissione UE ed al superamento (attraverso disapplicazione di norme interne) dei rapporti esauriti derivanti da decadenza prescrizione e giudicato, risulta dunque essere stato fortemente ridimensionato e vincolato (16) rispetto alle altre situazioni di limi-

---

da parte del legislatore nazionale, non è possibile sindacare le decisioni della Commissione, se divenute definitive una volta decorsi i termini di impugnazione previsti dall'art. 263 TFUE (*ex* art. 230), neanche attraverso rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE.

(15) Il giudice nazionale non può infatti pronunciarsi sulla compatibilità di una decisione della Commissione con il diritto UE o ritenere applicabile una delle deroghe previste dall'art. 107 nn. 2 e 3 TFUE in materia di aiuti di Stato in quanto ciò *implica manifestazione di potere discrezionale* riservato alla Commissione UE, coinvolgendo interessi sovranazionali. Cfr. F. Amatucci, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali,* in *Rass. Trib.*, 2008, 5, 128; A. Quattrocchi, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, cit., 321, 337. La Corte costituzionale, nella sentenza del 5 luglio 2018 (n. 142/2018), è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità, in riferimento agli artt. 24, 101 e 104 Cost., dell'art. 2 della l. 2 agosto 2008, n. 130, Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona, nella parte in cui: i) «ai sensi dell'art. 288 TFUE, si prevede che la decisione della Commissione rivolta agli Stati membri, ormai divenuta inoppugnabile "sia obbligatoria e vincolante in tutti i suoi elementi, anche per i giudici nazionali» e ii) «ai sensi dell'art. 267 TFUE", e che il giudice debba tenere conto delle posizioni espresse dalle istituzioni europee non giurisdizionali» I giudici della Consulta hanno ricordato come "*in base alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia, la valutazione della compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice dell'Unione, con la conseguenza che ai giudici nazionali non è consentito pronunciarsi sul punto*". Il Giudice nazionale, quindi, nel caso in cui vi sia una decisione della Commissione può o uniformarvisi, oppure (unica altra via possibile) proporre, anche d'ufficio, rinvio pregiudiziale di validità alla Corte di giustizia e ciò in conformità con il principio dell'indipendenza e con quello della separazione dei poteri. La Corte Costituzionale. ha sostenuto in proposito, la esigenza di compatibilità del sistema europeo di controllo amministrativo e giudiziario degli aiuti di stato con i principi di indipendenza del giudice e della separazione dei poteri.

(16) La Corte di giustizia si è pronunciata sulle limitazioni delle giurisdizioni nazionali nella sent. dell'8 novembre 2001 Causa C-143/99, ove ha stabilito che "i giudici non possono pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune,

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tazioni e incompatibilità di norme tributarie nazionali con il diritto UE ove è prevista la possibilità di pronunciarsi salvo la necessità di operare il rinvio pregiudiziale alla CGUE (17) (18). Tutto ciò rappresenta una forte sottrazione di potere del giudice tributario nazionale ingiustificata ed una deroga al principio di leale collaborazione dei Paesi membri che non può trovare la sua giustificazione nel primato del diritto UE in quanto non estesa a qualsiasi ipotesi di incompatibilità di disposizioni tributarie interne con norme primarie. Anche se tale indiscusso primato è oramai acquisito quale espressione di una supremazia gerarchica riconosciuta dai sistemi giuridici degli Stati che hanno stipulato il Trattato sul funzionamento dell'UE e per certi versi è di fatto pari a quella delle norme costituzionali (19), non dovrebbe condividersi, se non eccezionalmente e per straordinarie esigenze, la tendenza emersa più volte nella giurisprudenza della Corte di giustizia (20) di superare, nel rispetto dell'effettività e al solo scopo di garantire agli Stati membri il recupero degli aiuti fiscali incompatibili o il controllo e la sanzionabilità di violazioni in materia di tributi armonizzati, attraverso la loro disapplicazione, limiti fondamentali di diritto interno come quelli dei rapporti esauriti posti a tutela dell'affidamento e della certezza del diritto.

Il problema risulta tuttavia alquanto delicato poiché il possibile superamento e la disapplicazione di norme che stabiliscono limiti temporali

---

essendo tale valutazione di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte".

(17) Alla Commissione UE è riconosciuto dunque dalla nostra giurisprudenza in tale materia un ruolo fondamentale in quanto essa dispone di un'ampia discrezionalità nella valutazione delle eccezioni, ossia dei casi di agevolazioni fiscali che non rientrano nella sfera del divieto di aiuti di Stato. In tal senso sentenze cfr. CGUE C-156/98 del 19.8.2000, del 21.3.1991, causa C-303/88, *Italia/Commissione* e causa C-156/98 del 19.9.2000. In diverse sentenze la CGUE ha ribadito che "il Trattato conferisce alla Commissione un ampio potere discrezionale di dichiarare determinati aiuti compatibili con il mercato comune in deroga al divieto generale".

(18) A seguito di mancata comunicazione alla Commissione da parte dello Stato membro delle norme che istituiscono o modificano gli aiuti, non è offerta al beneficiario la possibilità di attivare autonomamente la procedura volta alla verifica della compatibilità con il divieto di aiuti di Stato prevista dagli art. 107 e 108 del TFUE. Cfr. Luja, in *Legal protection of the diligent recipient of fiscal state aids* – relazione tenuta al convegno di Cetara, Salerno del 14 giugno 2008.

(19) L'art. 2, comma 1, lett. b) della legge 7 aprile 2001, n. 8 nella prima parte, prevede l'adeguamento delle norme fiscali ai principi dell'ordinamento comunitario. Tra questi assumono prevalenza le libertà fondamentali di circolazione. Va inoltre considerato il doppio vincolo Cost. e UE posto dall'art. 117 cost.

(20) Vedi Corte giustizia UE, sentenze *Eco Swiss*, *Larsy*, *Wells*, *Khne & Heitz*, *Lucchini*, del 2009 *Olimpiclub cit.* Cfr. inoltre, sent *Klausern Holz* del 2015 e *CSTB Azienda della Mobilità* del 2020 cit.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

procedurali (rapporti esauriti) interni, riguarda, secondo la giurisprudenza UE, anche l'effettività dei diritti dei contribuenti come quello al rimborso di tributi indebitamente versati che può essere ostacolato dalla decadenza ed in particolare dalla brevità dei termini previsti dall'ordinamento nazionale. La CGUE ha evidenziato che il termine previsto dagli Stati membri per esercitare le azioni di restituzione di tributi indebitamente versati, deve essere ragionevole e congruo (21). Tali termini non possono infatti rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti dei contribuenti (compreso quelli di rettifica di errori) conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, il loro spirare comporta la preclusione dell'azione di rimborso (22).

Sempre in tale contesto, con sentenza CGUE C-835/19 del 21.7.2020 *SC Terracult SRL*, inoltre è stato riconosciuto che i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità ostano a una normativa o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta ad un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni in un momento successivo rivelatesi rientranti nel regime dell'inversione contabile dell'iva, di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata (23) qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, emergano nuovi

---

(21) In tal senso, Corte di giustizia UE, 17 novembre 1998, causa C-228/1996, *Aprile*; Corte di giustizia UE, 9 febbraio 1999, causa C-343/1996, *Dilexport*; Corte di giustizia UE, 15 settembre 1998, causa C-231/1996, *Edis*; Corte di giustizia UE, 10 settembre 2002, causa C-216/1999 e C-222/1999, *Prisco*; Corte di giustizia UE, 29 settembre 2002, causa C-255/00, *Grundig Italian. Cfr. inoltre* la sentenza CGUE del 21 giugno 2012, Elsacom, C_294/11, EU:C:2012:382, punti 26 e 33. Nella sentenza della CGUE *Sea Chef* C-133/19 del 2.5.2019 il termine di un mese previsto dalla direttiva 2008/9 per integrazione informazioni aggiuntive per accertare diritto al rimborso iva da parte di A.F. francese (il cui mancato rispetto implicava il venir meno di tale diritto) è stato ad es. considerato non di decadenza in caso di tardiva risposta del contribuente.

(22) In tal senso, con la sentenza del 14 febbraio 2019, *Nestrade,* C-562/17, EU:C:2019:115, punti 41 e 42 e giurisprudenza ivi citata, è stato affermato dalla CGUE che il principio di effettività osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali nei limiti in cui esse sono idonee a privare un soggetto passivo della possibilità di rettificare le fatture relative ad alcune delle sue operazioni e di avvalersene ai fini del rimborso dell'iva indebitamente fatturata e assolta da tale soggetto passivo, se il termine di decadenza di cinque anni fissato da detta normativa non è ancora scaduto. Vedi per analogia, sentenza CGUE del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, punto 40.

(23) Ai fini del rimborso dell'iva indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, in tale caso per il periodo per il quale dette operazioni erano state effettuate, era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dati e informazioni supplementari che comportano l'applicazione di un regime fiscale diverso.

Allo stesso modo, il riconoscimento dell'effettività del diritto al rimborso è avvenuto in ambito UE nei casi di *overruling* (sent. Corte Giust. *Banca Antoniana Popolare Veneta* del 15.12.2011, causa C-427/10) riguardanti il *revirement* interpretativo ministeriale o giurisprudenziale a favore del contribuente, di orientamenti consolidati in materia di iva (24) al fine di garantire la tutela dell'affidamento e l'effettività dei diritti anche oltre i limiti di decadenza interni. Lo spostamento dei termini iniziali per le istanze di rimborso in presenza di *overruling*, consente di evitare effetti sfavorevoli che possono derivare in tali casi dallo spirare dei termini dal diritto di rimborso in quanto si considera quale termine iniziale (*dies a quo*) la data della nuova pronuncia giurisprudenziale o dell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria. Tale spostamento in avanti del termine iniziale e più in generale la derogabilità di termini di decadenza per presentare istanze di rimborso, risultano forme di tutela innovative nel nostro ordinamento (che verranno esaminate oltre in relazione agli indebiti versamenti derivanti da sentenze di illegittimità costituzionale) fondate sulla effettività dei diritti del contribuente in quanto, secondo la giurisprudenza della Corte suprema (25), la certezza del diritto e la stabilità giuridica non consentono di derogare disposizioni procedimentali che stabiliscono termini di decadenza e prescrizione riguardanti la presentazione della domanda di rimborso, facendo valere a tal fine, la data di emanazione di circolari o risoluzioni ministeriali o di sentenze nei casi di cambi repentini di orientamenti consolidati (26).

---

(24) L'efficacia *ex tunc* di tali atti ministeriali favorevoli e la conseguente azionabilità immediata delle azioni di rimborso di tributi con il superamento dei rapporti esauriti e della decadenza delle azioni di rimborso di tributi incompatibili e indebitamente versati, è infatti una forma molto ampia di tutela basata sul principio dell'effettività e diversamente dall'*overrulig* giurisprudenziale, raramente garantita dalla giurisprudenza UE.

(25) Ad eccezione della sent. Cass. n. 22282 del 26.10.2011, nella successiva giurisprudenza della Cass. n. 23042 del 2012, 4670/2012, 1577 del 2014 e 21979/2020, è stato considerato non superabile il termine iniziale di decadenza stabilendo che esso decorre dal versamento del tributo. Cfr. par. 2.

(26) F. Amatucci, *L'overruling interpretativo ministeriale non incide sul dies a quo per il rimborso dell'IVA*, in *Rass. trib.*, 2012, 803; G. Cipolla, *Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di Cassazione inventa l'overruling per rimettere in termini i contribuenti*, in *Riv. giur. ital.*, 2012, 502; R. Miceli, La *decorrenza dei termini per l'esercizio dell'azione di rimborso in caso di sopravvenuta interpretazione di una diposizione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 455; E. Della Valle, *Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione*

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con riguardo ai divieti di aiuti di stato fiscali ed ai tributi armonizzati è rilevabile un quadro sbilanciato in cui le cessioni di sovranità e l'impatto del diritto UE sui poteri giurisdizionali ed amministrativi nazionali e sulle garanzie interne (come la *res iudicata* il principio di legalità, di certezza del diritto, decadenza e prescrizione dell'attività di accertamento e riscossione e dei diritti del contribuente) a vantaggio sia del contribuente, che dell'AF, risultano maggiori rispetto ad altri settori dell'ordinamento tributario (come quello delle imposte sul reddito). Il rafforzamento della tutela del contribuente attraverso la disapplicazione di termini di decadenza o prescrizione che ostacolano l'effettività dei propri diritti fondata sulla proporzionalità e ragionevolezza degli stessi basata sulla tipologia o su un settore dell'ordinamento tributario e sui diversi interessi sovranazionali (libera concorrenza o reperimento di risorse UE) perseguiti, dovrebbe trovare innanzitutto, nel nostro ordinamento, le propria fondamenta costituzionali negli artt. 24 e 97 Cost. (diritto di difesa e buon andamento della PA) e negli analoghi diritti fondamentali europei sanciti dalla Carta di Nizza, senza distinzioni di alcun tipo. Tali distinzioni attualmente considerate dalla giurisprudenza UE, potrebbero aver senso ed essere giustificate solo in un sistema fiscale europeo di tipo federale in presenza di un'adeguata e precisa ripartizione di competenze in materia tributaria e processuale (Stati – UE) regolata dal principio di sussidiarietà, nel pieno rispetto dei limiti della proporzionalità ed effettività come principi generali. L'esclusione (per i tributi non armonizzati) di analoghi vincoli e garanzie riconosciute a livello europeo attraverso il mancato esercizio del potere di disapplicazione di termini che ostacolano l'effettività dei diritti crea, in mancanza di armonizzazione procedimentale, uno sdoppiamento all'interno dei sistemi fiscali nazionali e disparità di trattamento ingiustificate, oltre a porsi in contrasto con i diritti fondamentali dei contribuenti sanciti a livello UE dalla Carta di Nizza che non prevedono ripartizioni settoriali nell'ambito dei sistemi fiscali.

2. - *Le argomentazioni della giurisprudenza nazionale a sostegno dell'inderogabilità dei termini di decadenza in materia tributaria*

A fronte degli orientamenti giurisprudenziali della CGUE sia in ambito accertativo impositivo, che in quello dell'effettività del diritto al rimborso volti a riconoscere in generale il superamento ed una maggiore

---

impositiva, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 597; Id., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 113.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

flessibilità di limiti di decadenza e prescrizione dei termini procedimentali e processuali interni, la nostra Corte cost. ha ritenuto in altri contesti diversi da quello del recupero degli aiuti di Stato, la importanza delle limitazioni temporali e del rispetto della decadenza stabiliti dalla legge tributaria (27). Nelle attività di accertamento ed in ambito processuale, tali limiti sono considerati in grado di assicurare il diritto di difesa e di garantire stabilità e certezza dei rapporti tributari.

Talvolta, la giustificazione di un termine prolungato di decadenza per poter esercitare attività da parte dell'AF, è stata individuata nella rilevanza e nella ragionevolezza della sua *ratio legis* volta ad un efficace contrasto di alcune particolari tipologie di illeciti. È il caso del raddoppio dei termini (abrogato dalla legge 208/2015) che era stato previsto in presenza di eventi eccezionali come la sussistenza di illeciti aventi rilevanza penale (28). La rilevanza di termini perentori di decadenza, è stata riconosciuta anche in ambito processuale, laddove si è osservato che è necessario fissare termini per la costituzione in giudizio del ricorrente nel processo tributario per garantire l'interesse pubblico e la stabilità delle pretese finanziarie. Tale termine previsto dall'art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992, è stato ritenuto

---

(27) Le norme speciali che prevedono in materia tributaria limiti temporali per gli adempimenti sono tradizionalmente ispirate al criterio – legato al principio di buon andamento della p.a. di cui all'art. 97 Cost. – di ottenere rapidamente giuridica certezza in ordine alla verifica se si sia o meno realizzata in capo a un amministrato una fattispecie cui si collega un obbligo di concorso alle pubbliche spese e, in caso positivo, in ordine alla determinazione della misura delle prestazioni dovute in base al diritto in relazione alla fattispecie concretamente verificatasi.

Dalla combinazione di tale criterio con l'ovvia esigenza per cui le prestazioni pecuniarie accertate come dovute abbiano effettivamente luogo in tempi definiti scaturiscono, generalmente, le norme speciali tributarie e le soluzioni ermeneutiche in materia di elemento temporale dei rapporti tributari, sia con riferimento ai termini di adempimento degli obblighi, che ai termini di esercizio dei diritti in cui si traducono i rapporti tributari. Cfr. F. Farri, *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Enc. Treccani, on line*, 2018.

(28) La questione di legittimità dell'art. 57 comma II del d.p.r. n. 633 del 1972 in materia di raddoppio termini di accertamento riferita agli artt. 3 e 24 Cost. non è stata considerata fondata secondo la Corte, nella sentenza n. 247/2011 perché il rimettente muove dall'erroneo presupposto interpretativo che la normativa censurata «proroghi o riapra termini di decadenza ormai scaduti». L'erroneità di tale presupposto è evidente, ove si consideri che i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una «proroga» di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'Amministrazione finanziaria procedente, in presenza di «eventi peculiari ed eccezionali». Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all'Amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. Non si tratta di un termine ragionevolmente ampio e la *ratio legis* lo giustifica per concedere un maggior lasso di tempo al fine di contrastare gli illeciti tributari.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non in contrasto con il diritto di difesa, né con il giusto processo *ex* artt. 24 e 111 Cost. (29). Interessanti risultano le motivazioni finanziarie dei termini di decadenza, individuate dalla Corte Suprema, nell'esigenza di modulare i tempi dell'AF in termini più contenuti in presenza di giudicato entro il quale andava notificato l'avviso di irrogazione delle sanzioni tributarie, rispetto a quello decennale ordinario e in conformità ai vincoli di competenza del bilancio dello Stato e nella programmazione annuale del gettito fiscale (30).

In altra occasione (sent. Corte Cost. n. 280/2005) è stato evidenziato, secondo una tendenza certamente più garantista, che la mancanza di termini di decadenza per cartelle esattoriali (31), determina la violazione dell'art. 24 Cost., in quanto lascia il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, esso risulta certamente eccessivo ed irragionevole (32).

Per quel che riguarda la durata dei termini di decadenza per l'attivazione dell'istanza di rimborso nel nostro ordinamento tributario, pur essendo stati fatti notevoli passi avanti verso una maggiore flessibilità a tutela del contribuente (si pensi all'ampliamento dei termini di cui all'art. 38, d.p.r. n. 602 del 1973), tuttavia, non sempre le previsioni legislative e gli orientamenti giurisprudenziali nazionali, a differenza di quanto riconosciuto dalla CGUE, rispettano il principio dell'effettività dei diritti del contribuente e quello di tutela dell'affidamento (33).

---

(29) L'onere della costituzione in giudizio del ricorrente entro trenta giorni dall'ultima notifica, di per sé non eccessivamente gravoso, nella sent. Corte cost. n. 273/2019 non viene considerato manifestamente irragionevole in quanto funzionale al consolidamento dell'atto amministrativo e alla tutela dell'interesse pubblico alla certezza e stabilità della pretesa finanziaria oggetto del provvedimento impugnato.

(30) Cass. 27590 del 10.12.2009.

(31) L'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. I termini di decadenza sono stati fissati solo dalla l. 156 del 2005 e con d.lgs. n. 159 del 2015.

(32) In senso simile si è pronunciata la CGUE nella sent. *Commissione – Regno di Spagna* C-788/19 cit. al par. 1, se pur in relazione alla violazione della proporzionalità e della certezza del diritto, nel caso relativo all'inosservanza dell'obbligo di dichiarazione dei redditi detenuti all'estero.

(33) F. Farri, *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)* cit. rileva in tali casi profili di illegitti-

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte di Cass., ha infatti (come accennato al par. precedente) mantenuto una posizione restrittiva nei confronti del contribuente rispetto alla giurisprudenza unionale, considerando ad es. non superabile il limite di rapporti esauriti e della decadenza nell'individuazione del *dies a quo* per rimborsi in caso di *overruling* interpretativo (34). L'efficacia retroattiva di detta pronuncia – ed ancor di più quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale – incontra l'ostacolo dei rapporti esauriti, allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto **e** delle situazioni giuridiche. È stato chiarito in proposito che il legislatore deve adeguarsi agli istituti della prescrizione e decadenza nel rispetto dell'intangibilità dei cd. rapporti esauriti (35).

Ai fini del rimborso delle maggiori imposte dichiarate indebite per effetto di successiva sentenza della Corte di giustizia che ne stabilisce la non conformità con il diritto UE anche se i termini di decadenza e prescrizione per presentare la domanda, come si vedrà oltre, decorrono comunque dalla data di versamento dell'indebito, sono previsti, diversamente da quanto disposto dalla nostra giurisprudenza, casi in cui tale sbarramento temporale può essere superato (36).

Se è vero che la violazione di alcune regole fondamentali poste in fase procedimentale e processuale dai singoli ordinamenti attraverso la derogabilità dei rapporti esauriti (termini di decadenza o prescrizione) per assicurare altri interessi pubblici come quelli finanziari UE, pur determinando lesione a livello nazionale della certezza del diritto, della tutela

---

mità costituzionale ai sensi degli artt. 3, 53 e 97 delle disposizioni legislative che non assicurano effettività del diritto al rimborso.

(34) Con sentenza n. 13676/2014, la Cass. Sez. Unite. ha affermato in proposito infatti il principio secondo cui "Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 e decorrente dalla data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, Successivamente la Cass. nella sentenza 1440 del 26.1.2016, ha nuovamente affermato che "Né, per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione, piuttosto che da quella in cui è effettuato il versamento o è operata la ritenuta, sono invocabili i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di '*overruling*'".

(35) Cass. Ordinanza 12 ottobre 2020, n. 21979. Cfr. oltre par. 3.

(36) Sent. CGUE *Caterpillar Financial Services,* C-500/16 del 19.12.2019. La situazione di grave squilibrio finanziario che può scaturire da tali sentenze che sanciscono la incompatibilità UE o l'incostituzionalità di norme impositive interne, è stata valutata in ambito UE.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'affidamento e della stabilità giuridica (37), trova riconoscimento a livello nazionale (come nel caso del recupero degli aiuti fiscali indebiti a tutela della libera concorrenza), è pur vero che allo stesso modo andrebbero disapplicate dai giudici nazionali, tutte quelle normative procedurali restrittive che, nel sancire decadenza e prescrizione, rendono impossibile l'esercizio dei diritti dei contribuenti o estendono irragionevolmente poteri di controllo, in virtù del principio di equivalenza tra procedimenti nazionali e UE e dell'effettività dei diritti fondamentali come il buon andamento della PA ed il diritto di difesa garantiti dagli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali UE (38) e sanciti dagli artt. 24 e 97 Cost.

Tali garanzie fondamentali vengono sacrificate infatti troppo spesso (in particolare nei casi diversi dai recuperi aiuti di stato e dei tributi armonizzati) dalle preclusioni determinate dalla rigida applicazione di singoli specifici limiti temporali che generano disparità di trattamento (39). Inoltre, non può affermarsi il riconoscimento in alcune aree dell'ordinamento come quello degli aiuti di Stato e dei tributi armonizzati, di una competenza esclusiva UE di tipo procedimentale per assicurare interessi sovranazionali, in grado di consentire la disapplicazione e derogabilità di norme nazionali che stabiliscono termini perentori restrittivi per esercitare determinate attività come quelle di accertamento e riscossione.

I limiti della decadenza, della prescrizione e della *res judicata*, posti a presidio della certezza del diritto, sulla base di quanto riconosciuto dalla

---

(37) L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano 2010, 266, il principio del primato del diritto UE limita la capacità dei Paesi membri di esercitare le loro competenze in un settore determinato nella misura in cui ciò crea un conflitto con le disposizioni adottate dall'UE nell'esercizio delle proprie competenze. Tale principio non può tuttavia essere esteso oltre i limiti delle competenze che ne giustificano la significativa incisività.

(38) Nel caso CGUE *Glencore* del 16.10.2019 C-189/18 La Corte di Giustizia, nel rivalutare alla luce dell'art 47 Carta di Nizza il diritto di difesa in relazione alle prove acquisite in un procedimento tributario riguardanti frodi iva da altri procedimenti connessi (penali e amministrativi in cui il contribuente non è parte), ha ritenuto che la certezza del diritto non può giustificare restrizioni sproporzionate al diritto di difesa derivanti dalla loro definitività di procedimenti paralleli come quello penale o amministrativo che ostacolano il diritto a mettere in discussione quanto rilevato in altra sede.

(39) F. Randazzo, *Decadenza* e *prescrizione nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 371, commentando le sentenze Cass. nn. 15545/2020 e 5069/2016 che hanno considerato in altri contesti il decorso del termine di decadenza per dal potere di accertamento in grado di cristallizzare il debito ma non i crediti del contribuente, osserva che non ha giustificazione una differente configurazione i termini e forme nelle quali le irregolarità possono essere contestate dall'AF in dipendenza dell'eccezionale circostanza che la dichiarazione si sia conclusa con l'emersione di una eccedenza o credito a favore del contribuente.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Giurisprudenza UE, non possono più essere considerati invalicabili qualora risultino in grado di restringere irragionevolmente il diritto di difesa del contribuente in ambito procedimentale e processuale tributario, violando il principio di proporzionalità che deve sempre guidare l'attività dell'AF.

3. - *L'individuazione di termini iniziali ragionevoli ai fini della decadenza per i rimborsi di tributi a seguito di sentenza di incostituzionalità e di incompatibilità UE*

Le sentenze di illegittimità costituzionale consentono, allo stesso modo di quelle aventi ad oggetto l'incompatibilità con il diritto UE di norme tributarie, di presentare istanza di rimborso al fine di recuperare quanto indebitamente versato. Si determina in tali casi, un problema delicato di efficacia temporale che incide sulla decorrenza dei termini di decadenza per esercitare tale diritto ed in particolare sulla decorrenza del termine iniziale e sulla rilevanza degli eventuali rapporti esauriti, come il passaggio in giudicato di una sentenza anteriore o lo spirare dei termini di decadenza che producono tra le parti un effetto vincolante (40). L'effetto derivante dall'efficacia *ex tunc* della declaratoria di incostituzionalità o incompatibilità con norme del TFUE, non consente in generale di rimettere in discussione una controversia o un rapporto esaurito attraverso la prescrizione o decadenza che hanno fatto venir meno la pretesa sostanziale di chi vuol valere un proprio diritto, e che impediscono l'azione in giudizio (41). Tuttavia tale tesi, come si vedrà, non è generalmente condivisa dalla nostra giurisprudenza la quale, per evitare una portata troppo ampia e incontrollabile delle sentenze della Corte cost., ha spesso disconosciuto in tali casi il

---

(40) Se si considerasse, in seguito alla pronuncia di incostituzionalità inesistente *ab origine* l'obbligazione tributaria, la riscossione potrebbe configurare gli estremi di un indebito oggettivo per cui il contribuente potrebbe, dopo la dichiarazione di incostituzionalità, purché nel termine decennale, esperire la relativa azione innanzi al giudice ordinario. G. Falsitta, *Manuale dir. trib.*, Padova 1995, ritiene che, pur mancando nella legislazione tributaria una disposizione analoga all'art. 2033 c.c. che sancisce esplicitamente la ripetibilità dell'indebito, non può dubitarsi dell'esistenza del divieto di arricchirsi ingiustificatamente ai danni di altri quale principio a carattere generale.

(41) Vedi sent. Corte Cassazione del 22.6.1973 n. 1707, 5869 del 28.11.1989 e Cass., SS.UU., 9.6.1989, n. 2786. In materia tributaria, in considerazione della specificità della materia tributaria è stata messa a punto una peculiare regolamentazione della suddetta tutela, prevedendo un procedimento articolato su due livelli: una fase amministrativa precontenziosa (necessaria) attivabile su istanza di parte ed una fase processuale (eventuale, dinanzi alle Commissioni tributarie), subordinata alla corretta attivazione della fase amministrati. Cfr. F. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, cit., 5, G. Tabet, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, cit. 10.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

diritto al rimborso nascente dall'incompatibilità con una norma impositiva di rango superiore dichiarata in contrasto con il diritto unionale o illegittima costituzionalmente (42).

Non essendo espressamente disciplinato nel nostro ordinamento dalla legge il caso di rimborso di tributi derivante dalla declaratoria di incostituzionalità, è necessario verificare innanzitutto quanto previsto in proposito dalla giurisprudenza europea che spesso fa salvi i rapporti pendenti o individua diversi e nuovi termini iniziali di decadenza e prescrizione (superando i rapporti esauriti) per consentire le azioni di rimborso di tributi dichiarati in contrasto con il diritto UE. La CGUE, nel limitare gli effetti delle sentenze di incompatibilità in materia tributaria consentendo restrizioni al diritto al rimborso, non trascura i gravi sconvolgimenti finanziari che potrebbero scaturire negli ordinamenti nazionali coinvolti (43) ed i casi di obiettiva rilevante incertezza giuridica derivanti dalla sentenza (44).

In mancanza di una normativa UE che fissi termini di decadenza e prescrizione del diritto al rimborso, gli Stati membri sono considerati dalla giurisprudenza UE liberi di stabilire i termini che ritengono più opportuni a condizione di non creare disparità di trattamento tra domande di rimborso di tributi dichiarati incompatibili con la normativa nazionale e tributi con il diritto dell'Unione in violazione del principio di equivalenza (45). Nonostante è oramai consolidato l'orientamento in base alla quale il *dies a quo* per calcolare i termini di decadenza decorre dal versamento del tributo, sembrano coesistere diversi orientamenti giurisprudenziali volti ad arginare l'efficacia temporale *ex tunc* della sentenza di incompatibilità in materia tributaria e ad assicurare l'effettività del rimborso solo in presenza di alcuni requisiti che possono così essere raggruppati:

---

(42) F. Pierandrei, voce *Corte costituzionale*, in *Enc. dir.*, 1962, X, 979, considera che "il timore degli effetti della dichiarazione di incostituzionalità sugli atti e i fatti precedenti ha determinato l'esigenza di qualificare come invalidità, anziché come nullità il vizio di illegittimità della legge. Ciò per rendere più agevole il mantenimento di situazioni createsi anteriormente alla sentenza della Corte" (sent. Corte costituzionale n. 168 del 8-18.4.1991).

(43) In tal senso Sentenze *Blaizot* C-24/86 del 2.2.1988 e *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90. Cfr. Mariani *Gli effetti nel tempo delle sentenze pregiudiziali interpretative della Corte di Giustizia*, in *Il diritto dell'UE*, 2007, 633.

(44) R. Miceli, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, 221, osserva che l'esperienza mostra come tra i due requisiti per la limitazione temporale degli effetti della sentenza interpretativa, quello dei gravi sconvolgimenti finanziari ed economici ha una importanza molto limita.

(45) In tal senso sent. CGUE EDIS C-231/96 del 15.9.1998. *Elsacom* del 21.6.2012 C-294/11, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16 del 19.12.2019, sent. V*aloris* srl del 14.10.2020 C-677/19.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a) la necessarietà ai fini del rimborso della presentazione dell'istanza alle autorità amministrative competenti prima dell'emanazione della sentenza (46).

b) la necessarietà ai fini del rimborso dell'azione giurisdizionale (ricorso) o la contestazione dell'imposizione attraverso impugnativa equivalente del rifiuto dell'Amministrazione finanziaria prima dell'emanazione della sentenza in grado di rendere pendenti i rapporti diversamente dalle mere azioni di rimborso che riguardano la fase amministrativa (47) (sent. CGUE *Surul* 262/96 del 4.5.1999 e *Denkavit*, causa 61/79 del 27.3.1980, caso *EKW* cit. punto 60).

c) il rispetto di equivalenza e di effettività da parte degli Stati membri che mantengono il diritto di applicare le modalità procedurali previste dal proprio ordinamento giuridico interno, in particolare in materia di termini di decadenza per i tributi incompatibili con norme di diritto UE attraverso declaratoria di incompatibilità della Corte di Giustizia (sentenza dell'8 settembre 2011, *Q-Beef e Bosschaert*, C_89/10 e C_96/10, punto 34) (48).

Particolarmente complessa e molto discutibile è invece l'ipotesi del differimento del termine iniziale di decadenza dell'istanza di rimborso a data futura attraverso la tesi della efficacia ultrattiva della declaratoria di incompatibilità. Tale data viene talvolta scelta al fine di lasciare tempo sufficiente

---

(46) Tale orientamento, sebbene sia stato notevolmente ridimensionato nel caso CGUE *Barra,* causa 309/85, è stato seguito dalla nostra Cass. nella sent. n. 2786/1989, per analoghe ragioni di restrizione dell'efficacia temporale della sentenza di illegittimità costituzionale dell'*ilor* 22.2.1988, in quanto rende difficile e per certi versi impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti al rimborso.

(47) La possibilità di far rientrare tali soggetti tra coloro che sono legittimati al rimborso, è stata giustifica in base al fatto che colui che ha presentato il ricorso lo ha fatto a proprie spese, assumendosi i rischi insiti in ogni controversia giudiziaria. La diversa situazione che genera una differente disciplina deriva in tale caso dall'inerzia di soggetti titolari di rapporti esclusi i quali pur potendo adire un giudice, non hanno proceduto in tal senso. La giurisprudenza della nostra Corte costituzionale 24.2.1995, n. 56, ha56, ha considerato illegittimo, ai sensi degli artt. 3 e 24 Cost., l'art. 12 d.p.r. n. 641 del 26.10.1972 nella parte in cui non prevedeva, in materia di rimborso della tassa annuale di concessione governativa sulle società, in contrasto con il diritto UE, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Pur uniformandosi agli orientamenti della Corte di giustizia tuttavia, la Corte cost. non ha accolto l'eccezione relativa alla violazione da parte della norma processuale tributaria interna del principio di effettività, in quanto ha ritenuto che essa prescinde da un contrasto con il diritto UE. Tale orientamento, sebbene considerati in grado di rendere difficile e per certi versi impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti al diritto UE, è stato seguito dalla nostra Cassazione. sempre nella sent. n. 2786/1989, per analoghe ragioni di restrizione dell'efficacia temporale della sentenza di illegittimità costituzionale dell'ilor.

(48) Sent. CGUE *Caterpillar Financial Services*, C-500/16 del 19.12.2019 cit., e *Manea* C-76/14 del 14.4.2015. Nel caso in esame la domanda di rimborso iva era stata presentata dal soggetto passivo dopo la scadenza di un termine di prescrizione quinquennale, sebbene la Corte avesse dichiarato, successivamente alla scadenza di tale termine, che il pagamento oggetto di tale domanda di rimborso non era dovuto.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

all'emanazione di una nuova norma nazionale sostitutiva di quella incompatibile ed (49) è stata proposta quale possibile soluzione agli effetti finanziari dell'incompatibilità nel caso IRAP con il diritto UE dall'Avv. Gen. nelle sue Conclusioni al punto 86 nella causa Banca Popolare di Cremona (50).

Gli Stati membri spesso evidenziano quale giustificazione di un differimento dei termini di decadenza ai fini del rimborso in tali casi, le *gravi conseguenze finanziarie* che possono scaturire dalla mancanza di efficacia pro futuro derivanti dal numero dei rapporti pendenti e dalla perturbazione dei sistemi nazionali coinvolti dall'efficacia nel passato della declaratoria di incompatibilità comunitaria in materia tributaria. La stessa Corte di giustizia considera tuttavia tale giustificazione del tutto eccezionale (51) e da sola, comunque insufficiente (52), essendo in grado di determinare una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei contribuenti (53) (sent. CGUE *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93).

---

(49) Tale tesi è stata sostenuta inizialmente dalla Corte di giustizia con Sent. *Defrenne* 8.4.1976, causa 43/75 – *van Landschot* 29.6.1988, causa 300/86.

(50) Con sent. C-475/03, de 3.10.2006 la CGUE ha ritenuto tuttavia l'irap compatibile con le direttive iva. L'utilizzo improprio della buona fede mal si concilia con la tesi prospettata dall'Avvocato generale che vedrebbe esclusi anche i rapporti pendenti e in ogni caso, per essere condivisibile, dovrebbe trovare analogo fondamento su altri interessi nazionali costituzionalmente garantiti in grado di giustificare le gravi difficoltà come quello fiscale o la solidarietà, e comunque risultare ben argomentata dalla Corte.

(51) Cfr. sent. *Zytopiia* del 10.5.2001 causa C-294/99 e sent. *Bautia* del 13.2.1996 causa C-197/94. Si è affermato in tale ultima sentenza che la decisione della Corte di giustizia deve estendersi a rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa, se sono soddisfatte le condizioni che permettono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma, quando la situazione è poco chiara e si possono temere conseguenze finanziarie per rapporti giuridici posti in essere in buona fede nel passato.

Anche nel caso *EKW* della Corte di giustizia cit. è stata considerata tale giustificazione facendo salvi i rapporti esauriti.

(52) Nelle conclusioni al caso *Meilicke* C-292/04 del 3.6.2007 è stato infatti affermato dall'Avv. gen. Tizzano che l'entità delle conseguenze finanziarie derivanti da una limitazione degli effetti nel tempo di una sentenza non può essere, di per sé sola, determinante. Il rischio di gravi ripercussioni economiche difficilmente è giustificabile sulla base della sola valutazione dei dati numerici; esso presuppone piuttosto un giudizio di valutazione della Corte sulla base dei fatti dedotti dallo Stato membro che presenta la richiesta. La Corte deve resistere alla tentazione di ricondurre il livello di gravità delle conseguenze a livello economico all'entità delle eventuali ripercussioni finanziarie ovvero degli eventuali importi in gioco. Pericoloso è nel lungo termine, anche tenuto conto della diversa forza economica dei vari Stati membri, partire dal presupposto che certi importi (anche se considerevoli) implicano comunque a priori un rischio di gravi ripercussioni economiche. Ciò potrebbe persino condurre, nella peggiore delle ipotesi, a una «discussione sui valori di soglia».

(53) Secondo la Corte di giustizia in alcune sentenze le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza (v., in

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Diversamente dal caso dell'incompatibilità della legge tributaria con il diritto UE, sembrano in linea generale esserci meno dubbi riguardo l'individuazione del *dies a quo* per poter esercitare il diritto al rimborso da indebito versamento sorto a causa dell'incostituzionalità salvo alcuni casi particolari. Non vi sono specifici riferimenti ad un'azione del contribuente prima della sentenza della Corte Costituzionale ai fini del riconoscimento del rimborso anche se genericamente sono fatti salvi i rapporti ancora pendenti alla data emanazione della sentenza (54) (55). Fino alla pronuncia di illegittimità costituzionale, la norma giuridica in generale, ai sensi dell'art. 136 Cost., è considerata pienamente efficace anche per gli organi amministrativi che devono applicarla e per i giudici ai fini del diritto al rimborso, salvo l'incidenza nei confronti dei rapporti pendenti alla data di pubblicazione (56).

Anche la giurisprudenza della nostra Corte Costituzionale ha tuttavia considerato l'efficacia pro futuro dei termini *dies quo* per i rimborsi a seguito di incostituzionalità di norme impositive (57) ed ha ritenuto fondata la giustificazione di tale limitazione o differimento dell'efficacia *ex tunc* di norme e sentenze favorevoli al contribuente sugli effetti economici e finanziari che ne scaturirebbero. Ciò è accaduto più di recente nel caso dell'addizionale ires (definita RHT) nella nota sentenza n. 10

---

particolare, le citate sentenze *Roders* 11.8.1995 causa C-367/93, punto 48, e 23 maggio 2000, causa C-104/98, *Buchner* e a., punto 41).

(54) Cfr. G. Merone Il *termine di decadenza del diritto al rimborso di tributi incompatibili con il diritto UE*, in *Dir prat. trib. int.*, I, 2021, 783.

Cfr. sent. Cass. 13676/2014 cit., in cui è precisato che spetta comunque al legislatore la valutazione discrezionale sull'eventuale introduzione di norme che prevedano una riapertura di rapporti esauriti e ord. Cass. 21979/2020 e 3757/2021.

(55) Non essendo previsto espressamente nel nostro ordinamento dalla legge il caso di rimborso derivante dalla declaratoria di incostituzionalità in materia fiscale, mancano precise indicazioni riguardo i termini di decadenza e prescrizione delle azioni di rimborso di tributi dichiarati illegittimi costituzionalmente

(56) La Cassazione nella sentenza 2786 sez. Un. del 9.6.1989 ha affermato che la pronuncia di incostituzionalità della norma impositiva incide sui rapporti precedentemente sorti e non ancora esauriti alla data di pubblicazione della stessa e cioè nei casi in cui il contribuente non abbia pagato in base ad una iscrizione a ruolo impugnata o abbia a versato e proposto istanza di rimborso. Secondo De Mita in *Interesse fiscale e tutela del contribuente,* Milano, 2006, 457, la definitività del rapporto può derivare solo dalla mancata impugnazione di atti dichiarativi o costitutivi di esso e non di altri atti. L'ipotesi secondo la quale l'imposta dichiarata diventa definitiva se non si contesta l'atto di riscossione, non ha fondamento nella legge. Nel concetto di rapporto esaurito non possono rientrare le situazioni che si producono per mancata proposizione dei rimedi contro degli atti della riscossione.

(57) La rilevanza del grave sconvolgimento della situazione economica e finanziaria ai fini della limitazione temporale della sentenza di illegittimità costituzionale in materia tributaria, era già stata comunque considerata dalla Corte Cost. Cfr. sent. Corte Cost. n. 341/2000.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'11.2.2015 ove la Corte, per evitare una portata troppo ampia e incontrollabile della propria decisione di illegittimità, ha limitato sulla base di esigenze di bilancio ai sensi dell'art. 81 cost., gli effetti per il passato delle richieste di rimborso (58).

Nella graduazione degli effetti temporali pro futuro delle sentenze da parte della nostra Corte costituzionale, nella sentenza n. 10/2015, attraverso giustificazioni economico-finanziarie, diversamente dal caso dell'incompatibilità della legge con il diritto UE, tuttavia non viene individuato il *dies a quo* per poter esercitare il diritto al rimborso da indebito versamento del tributo sorto a causa dell'incostituzionalità, né è attribuita alcuna rilevanza ai rapporti pendenti o esauriti (59).

Nell'effettuare tale limitazione è tuttavia importante la ponderazione di diversi interessi costituzionali contrapposti (60). L'analisi della situazione finanziaria sfavorevole che gli effetti temporali *ex tunc* della sentenza determinano anche in termini di eguaglianza e che dovrebbe portare di fatto a modulare il soddisfacimento del diritto alla restituzione, risulta tuttavia complessa e sembra principalmente volta a creare unicamente uno sbarramento alle richieste di rimborso del tributo illegittimo in contrasto con la tutela dell'affidamento e la certezza del diritto (61). Non sono inoltre con-

---

(58) L'incompatibilità con una norma di rango superiore di una legge in base alla quale è emanato un atto, determina la sua invalidità, anziché la nullità. Cfr. F. Pierandrei, voce *Corte costituzionale*, in *Enc. dir.*, 1968 X, 979, il quale considera che "il timore degli effetti della dichiarazione di incostituzionalità sugli atti e i fatti precedenti, ha determinato l'esigenza di qualificare come invalidità, anziché come nullità il vizio di illegittimità della legge. Ciò per rendere più agevole il mantenimento di situazioni createsi anteriormente alla sentenza della Corte" (sent. Corte Costituzionale n. 168 del 8-18.4.1991).

(59) Nel caso in esame, la questione della limitazione dell'impatto economico della sentenza corte cost. si poneva in quanto la retroattività della stessa avrebbe consentito il rimborso a chiunque avesse versato la RHT considerata dalla Corte illegittima. In ogni caso, al fine di giustificare tale limitazione, la Corte pone la complessa analisi dei notevoli effetti economici derivanti dall'efficacia *ex tunc* (che renderebbero necessaria addirittura una ulteriore manovra finanziaria) e congiuntamente evidenzia la questione della disparità di trattamento che si possono verificare. E. De Mita, *Sulla Robin tax una bocciatura assai discutibile*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 442, afferma che la corte effettua una valutazione che non rientra nei suoi compiti in quanto l'equilibrio di bilancio investe il Governo, la prova dello squilibrio di bilancio non è stata raggiunta e l'entità della spesa non è considerata.

(60) G. Scaccia, *Equilibrio di bilancio irretroattività assoluta della dichiarazione di incostituzionalità e principio di effettività della tutela giurisdizionale nella sentenza della Corte Cost 10/2015*, in *Rass. trib.*, 2015, 1112. La limitazione della retroattività della sentenza di incostituzionalità (*ab origine*) della *Robin Hood Tax* risulta da un bilanciamento di principi costituzionali alla luce della Legge n. 87 del 1953, art. 30. Il bilanciamento tra esigenze di bilancio e diritto al rimborso nella sentenza 10/2015 ha tuttavia come risultato l'annientamento del diritto vantato dal contribuente.

(61) La Corte, nella sentenza RHT, prospetta in ogni caso il rischio derivante dall'ef-

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

siderati i limiti riconosciuti dalla precedente giurisprudenza della stessa Corte Costituzionale che hanno riguardato i rapporti pendenti (62). La controversa efficacia *ex tunc* delle sentenze di illegittimità costituzionale ai fini della decadenza del diritto al rimborso, riconosciuta dalla stessa giurisprudenza della Corte cost. entro i limiti dei rapporti esauriti, dovrebbe esplicarsi nel rispetto della tutela dell'affidamento, allo stesso modo delle sentenze di incompatibilità UE, solo nei confronti di quei contribuenti che hanno esercitato azioni o presentato istanze (al di là della decorrenza dei termini di decadenza e del passaggio in giudicato di una sentenza che ha prodotto tra le parti un effetto sfavorevole vincolante), senza attribuire alcuna rilevanza alle conseguenze economiche e finanziarie derivanti da tali attività prive di fondamento legislativo e senza posticipare i termini iniziali di decadenza delle istanze di rimborso (63).

4 - *Conclusioni*

L'impatto del diritto dell'Unione Europea sul diritto tributario nazionale anche procedimentale e processuale ha certamente condizionato ed indebolito in alcuni casi il limite invalicabile dei rapporti esauriti (64), consi-

---

fetto retroattivo della sentenza rappresentato da una *irragionevole redistribuzione a vantaggio di coloro che hanno beneficiato* di una congiuntura favorevole effettuando la traslazione dell'aggravio fiscale derivante dall'addizionale per i produttori del settore energetico sui consumatori in grado di pregiudicare le esigenze di solidarietà sociale che sembra essere considerato un interesse prevalente

(62) La questione risulta controversa. Cfr. sent. Corte Cost. 139/1984 e 1/2014. Secondo l'originaria tesi interpretativa (P. Calamandrei, *La illegittimità costituzionale delle leggi nel processo civile,* Padova, 1968) dell'art. 136 Cost., si riteneva la perdita di efficacia *ex nunc* della legge dichiarata incostituzionale. Successivamente la Corte Cost. ha ribadito l'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è un principio generale (49/1970 58/1967 127/1966). L'efficacia *ex tunc* non è tuttavia illimitata nel tempo in quanto non si può concepire l'eliminazione integrale di tutti gli effetti di una legge, seppure incostituzionale, dalla sua emanazione e la modifica di quelle situazioni che hanno raggiunto un certo grado di definitività e che risultano irreversibili (Cfr. M. Patrono, *Vicende della legge*, in *Enc. del diritto,* Milano,1978, 913V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, Padova, 1971, II, 174; A. Pace, *La tutela costituzionale del diritto di agire nei rapporti pendenti*, in *Quaderni costituzionali*, 1989, I, 5). Per una completa ricostruzione della problematica Lanzafame, *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale,* in *AIC*, 2015, 2.

(63) Vedi sent. Corte Cass. del 22.6.1973 n. 1707, 5869 del 28.11.1989 e Cass. SS. UU. 9.6.1989, 2786.

(64) La Cassazione, a SS.UU., nella sentenza 2786 del 9.6.1989 ha affermato che la pronuncia di incostituzionalità della norma impositiva incide sui rapporti precedentemente sorti e non ancora esauriti alla data di pubblicazione della stessa e cioè nei casi in cui il contribuente non abbia pagato in base ad una iscrizione a ruolo impugnata o abbia a versato e proposto istanza di rimborso. Secondo E. De Mita in *Interesse fiscale e tutela del contri-*

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

derandolo non più inderogabile in presenza di interessi prevalenti. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia è ravvisabile se pur nella sfera di tributi armonizzati ed in quella delle agevolazioni incompatibili con gli aiuti di Stato, una maggiore coerenza nel riconoscere la disapplicazione di disposizioni restrittive che stabiliscono decadenza e prescrizione di diritti dei contribuenti e di azioni di recupero da parte dell'A.F. che ostacolano interessi prioritari UE ed allo stesso tempo, che non consentono il soddisfacimento della tutela dei diritti dei contribuenti. In base al primato del diritto dell'Unione, non dovrebbe essere tuttavia precluso il riconoscimento di un'azione di rimborso di tributi anche diversi dagli armonizzati se i termini per esercitarla sono troppo stretti, irragionevoli o in contrasto con il principio di effettività e con i diritti fondamentali sanciti dalla Carta di Nizza. La giurisprudenza nazionale tende a considerare, a livello ordinamentale tributario interno – ad esclusione dei recuperi in attuazione divieto di aiuti di stato – tali termini ancora invalicabili in virtù della stabilità giuridica. Gli interessi finanziari e quelli del mercato interno UE, fatti valere più volte dalla CGUE, non dovrebbero prevalere sui diritti fondamentali come affidamento, certezza, riserva di legge, diritto di difesa e buona amministrazione, neanche attraverso la fissazione di limiti irragionevoli alle attività di controllo o a seguito della mancanza di termini di decadenza e di prescrizione. Ciò è stato sancito e riconosciuto dalla CGUE solo in ambito penale tributario ed in relazione ad alcuni obblighi formali come quello del monitoraggio e di dichiarazione dei redditi prodotti all'estero. Sembra evidente, tuttavia che, qualora la disapplicazione di termini di decadenza e prescrizione è riconosciuta dalla nostra giurisprudenza al fine di assicurare il recupero di tributi in caso di violazione del divieto di aiuti di Stato e di ottemperare all'esigenza di compatibilità ed adeguamento al diritto UE, tale flessibilità dovrebbe estendersi (a livello giurisprudenziale interno) per coerenza anche ai termini previsti per le azioni di rimborso ed in particolare nei casi di *overruling* e di modifica repentina di orientamenti consolidati solitamente ritenuti inderogabili nel rispetto della stabilità giuridica. Più complesso e delicato è il caso di declaratoria di illegittimità costituzionale e incompatibilità con diritto UE di tributi ove il recupero di quanto versato, dovrebbe

---

buente, Milano, 2006, 457, la definitività del rapporto può derivare solo dalla mancata impugnazione di atti dichiarativi o costitutivi di esso e non di altri atti. L'ipotesi secondo la quale l'imposta dichiarata diventa definitiva se non si contesta l'atto di riscossione, non ha fondamento nella legge. Nel concetto di rapporto esaurito non possono rientrare le situazioni che si producono per mancata proposizione dei rimedi contro degli atti della riscossione.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essere consentito a prescindere di rischio di squilibri finanziari, qualora sia stata attivata in precedenza azione di rimborso o instaurato un contenzioso. In tali ultimi casi, avendo manifestato la contribuente intenzione di recuperare quanto illegittimamente versato, eccezionalmente i rapporti esauriti dovrebbero essere superati. L'individuazione di un momento futuro dal quale è possibile far valere i propri diritti e lo spostamento temporale dell'efficacia delle sentenze interpretative, non è invece accettabile neanche se giustificata da ragioni di natura economico finanziaria o dall'interesse fiscale (ritenuti prevalente), in quanto potenzialmente in grado di determinare ingiustificate e destabilizzanti disparità di trattamento tra contribuenti, non considerando adeguatamente gli effetti temporali in relazione ai rapporti ancora pendenti (65). Fermo restando l'orientamento in base al quale per calcolare il *dies a quo* per l'istanza di rimborso bisogna far riferimento al momento del versamento del tributo, le diverse tendenze giurisprudenziali unionali volte a contemplare alcune condizioni che legittimano il diritto di restituzione, possono creare incertezza e dovrebbero trovare fondamento in una specifica disciplina in materia tributaria unica a livello UE nel rispetto del principio di equivalenza. Anche se la giurisprudenza della CGUE riconosce solo in alcuni casi e nell'ambito di settori specifici, la derogabilità e la disapplicazione del limite invalicabile dei rapporti esauriti, ai fini di una revisione dei termini restrittivi o troppo ampi di decadenza e prescrizione delle azioni di rimborso e delle tutele giurisdizionali o delle attività amministrative di controllo, andrebbero maggiormente garantiti e ponderati dal nostro ordinamento i diritti fondamentali dei contribuenti, alla luce della certezza, coerenza e stabilità giuridica dei rapporti tributari (66).

FABRIZIO AMATUCCI

---

(65) In proposito la Circolare Assonime n. 5 del 2015 ha cercato di distinguere alcune situazioni ipotizzando diversi problemi applicativi riguardanti situazioni in cui resta dovuta la RHT come quelli di versamento del solo acconto prima della sentenza, ritenendo ad es. dovuta la maggiorazione qualora ricorrano ancora i presupposti applicativi alla data di pubblicazione della sentenza del 12.2.2015. F. Cociani, *L'horror vacui e l'irretroattività degli effetti delle sentenze*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, II, 12, ritiene la sentenza in esame un pericoloso precedente in materia tributaria che consente alla Corte agevolmente di negare la retroattività delle proprie decisioni.

(66) L. Antonini, Il *principio di stretta proporzionalità nel sindacato costituzionale delle leggi tributarie*, in *Rass. trib.*, 2015, 1071. La Corte ha combinato proporzionalità e modulazione degli effetti della propria sentenza. Dopo aver sottoposto il legislatore allo scrutinio di proporzionalità vi sottopone sé stessa ovvero l'effetto della propria sentenza.