

# **DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE**

FONDATA DA  
**VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**PROF. ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORI

**PROF. FABRIZIO AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FEDERICO II DI NAPOLI

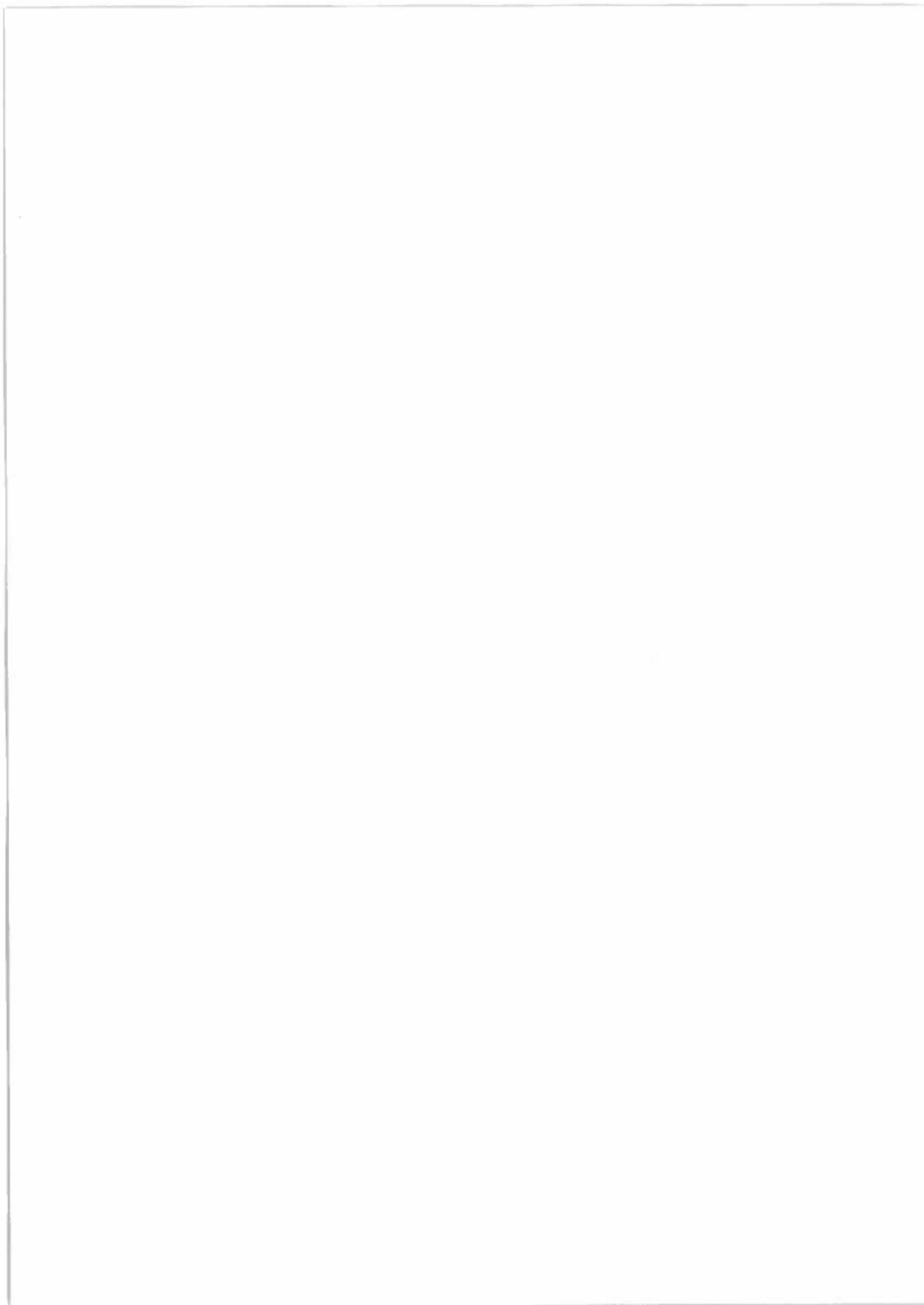
**PROF. PASQUALE PISTONE**  
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

[www.edicolaprofessionale.com/DPTI](http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI)



**Wolters Kluwer**

**CEDAM**



## SOMMARIO 2/2019

---

### Dottrina

AMATUCCI A., Il ruolo del “modo di considerazione economica” nell’interpretazione della legge tributaria .....	271
CORASANITI G., Il primato del diritto europeo nella prassi amministrativa delle autorità tributarie italiane .....	281
DEL FEDERICO L., RICCI C., Soggettività giuridica ed economica dei gruppi di società nell’imposizione sui redditi .....	306
PAGÈS I GALTÉS J., Analisi dogmatica degli aspetti definitivi della residenza fiscale nello Stato spagnolo .....	338
PATTI G.F., <i>Atad II – overview and open issues – Part I</i> .....	358
ROMANO C., L’illustrazione dei fatti e del diritto nazionale nel contesto delle procedure di rinvio pregiudiziale avanti alla Corte di giustizia .....	443
ROSSI R., Canoni di fonte italiana percepiti da soggetti non residenti: la giurisprudenza di merito conferma la diretta applicazione dei principi europei sulla “tassazione netta” .....	458

### Rubriche

CORASANITI G., Convenzioni internazionali .....	484
ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria .....	493
MANDELLI D., Internet .....	519

### Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

Sentenza del 28 marzo 2019, causa, C-275/18, <i>Milan Vinš vs Direzione finanziaria di appello, Repubblica ceca</i> .....	528
Sentenza del 27 marzo 2019, causa, C-201/18, <i>Midibel SA vs Stato belga</i> .....	529
Sentenza del 14 marzo 2019, causa, C-174/18, <i>Jean Jacob, Dominique Lennertz vs Stato belga</i> .....	529
Sentenza del 14 marzo 2019, causa, C-449/17, <i>A&amp;G Fabrschul Akademie GmbH vs Ufficio delle imposte di Wolfenbüttel, Germania</i> .....	530
Sentenza del 13 marzo 2019, causa C-647/17, <i>Amministrazione tributaria Svezia vs Srf Konsulterna AB</i> .....	530



270	DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE N. 2/2019	
	Sentenza del 28 febbraio 2019, causa, C-278/18, <i>Manuele Jorge Sequita Mesquita vs Erario Portogallo</i> .....	530
	Sentenza del 26 febbraio 2019, cause C-116/16 e C-117/16, <i>Ministero delle Imposte Danimarca vs T Denmark e Y Denmark Aps</i> .....	531
	Sentenza del 26 febbraio 2019, cause, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16, <i>N Luxemburg 1, X Denmark A/S, C Denmark I, Z Denmark ApS vs. Ministero delle Imposte Danimarca</i> .....	533
	Sentenza del 26 febbraio 2019, causa C-135/17, <i>X GmbH vs Ufficio delle imposte di Stoccarda</i> .....	536
	Sentenza del 14 febbraio 2019, causa, C-531/17, <i>Vetsch Int. Transporte GmbH</i> ....	536
	Sentenza del 14 febbraio 2019, causa, C-562/17, <i>Nestrade SA vs Agenzia Statale dell'amministrazione fiscale, Spagna</i> .....	537
	Sentenza del 13 febbraio 2019, causa, C-434/17, <i>Human Operator Zrt vs. direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria</i> ...	537
	Sentenza del 24 gennaio 2019, causa C-165/17, <i>Morgan Stanley &amp; Co. International plc vs. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Francia</i> .....	538
	Sentenza del 23 gennaio 2019, causa C-272/17, <i>K.M. Zyla vs. Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi</i> .....	539
	Sentenza del 23 gennaio 2019, causa C-387/17, <i>Presidenza del Consiglio dei Ministri vs. Fallimento dei Traghetto del Mediterraneo SpA</i> .....	539
	Sentenza del 17 gennaio 2019, causa C-310/16, <i>Petar Dzivev, Galina Angelova Georgi Dimov, Milko Velkov</i> .....	540
	Sentenza del 10 gennaio 2019, causa C-410/17, <i>A oy</i> .....	541

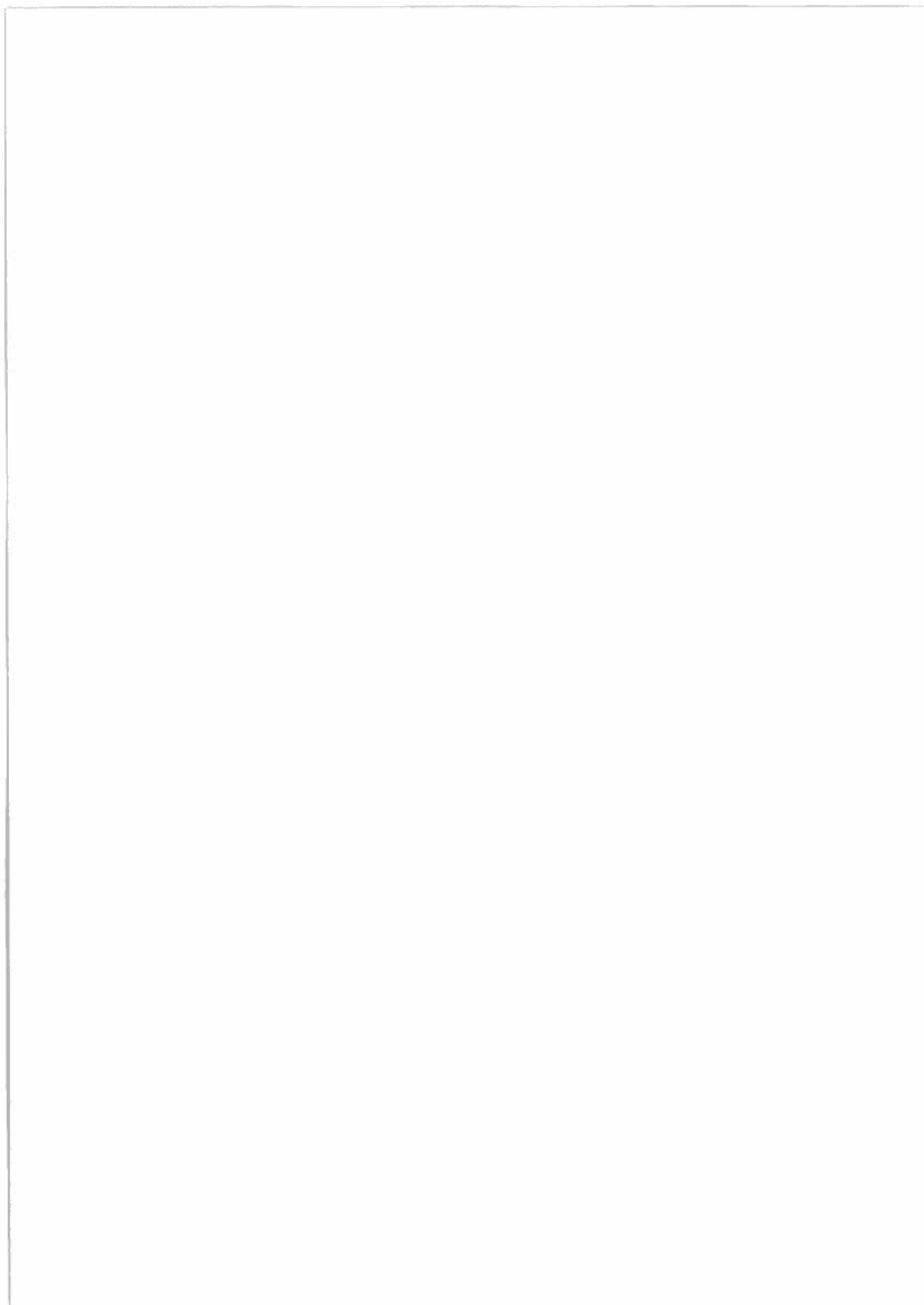
#### Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

CANNAS F., <i>Il prorata di detrazione tra legalità tributaria e neutralità del sistema iva: è giunto il tempo per il legislatore europeo di elencare i metodi di calcolo applicabili?</i> .....	542
--	-----

**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, nel Sommario del n. 1/2019 è stato indicato in maniera scorretta il nome di DURAN ROJO, L.A., riportato come ROJO L.D. Ce ne scusiamo con i lettori e con l'autore.



## IL PRIMATO DEL DIRITTO EUROPEO NELLA PRASSI AMMINISTRATIVA DELLE AUTORITÀ TRIBUTARIE ITALIANE <sup>(1)</sup>

**Abstract:** *In the context of the relationship between EU law and national law, the primacy of the former over the latter is now undisputed, with the consequence that, in principle, in the event of a conflict between a EU rule and a national rule, the latter must be misapplied by reason of the primacy of EU law. The aforementioned primacy of EU law over national law has its effects not only in respect of the courts involved in the interpretation and application/misapplication of rules, but also in respect of the public authorities of the Member States, which are the first "body" of the Member State called upon to comply with the EU prescriptions and to resolve, by way of interpretation, any emerging contradictions between provisions. This paper highlights some guidelines of practice in the field of value added tax, in which the Italian Revenue Agency has conformed its work based on the indications issued by the EU bodies, even recognizing that substitute effect (as they replace the rules national standards with respect to the ability to produce legal effects) of the directly binding EU law.*

**Abstract:** Nell'ambito dei rapporti tra diritto euro-unitario e diritto interno è ormai indiscussa la prevalenza del primo sul secondo, con la conseguenza che, in linea di principio, in caso di conflitto tra una norma euro-unitaria e una norma nazionale quest'ultima debba essere disapplicata in ragione del c.d. *primauté* del diritto euro-unitario. La descritta prevalenza del diritto euro-unitario sul diritto interno produce i suoi effetti non solo nei confronti delle autorità giurisdizionali coinvolte nell'interpretazione e applicazione/disapplicazione delle norme, ma anche nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni degli Stati membri, le quali rappresentano il primo "organo" dello Stato membro chiamato a conformarsi con le prescrizioni europee e a risolvere, in via interpretativa, le eventuali emergenti antinomie fra disposizioni. Nel presente contributo si segnalano taluni orientamenti di prassi in materia di imposta sul valore aggiunto, in cui l'Agenzia delle Entrate ha conformato il proprio operato in base alle indicazioni promananti dagli organi euro-unitari, finanche riconoscendo quell'effetto sostitutivo (in quanto si sostituiscono alle norme nazionali rispetto alla capacità di produrre effetti giuridici) degli atti legislativi euro-unitari dotati di diretta applicabilità.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Cenni sulla giurisprudenza dell'Unione Europea e costituzionale sulla diretta applicabilità del diritto euro-unitario nell'ordinamento nazionale italiano – 3. Il primato del diritto europeo nella prassi amministrativa delle autorità tributarie italiane: analisi di alcuni casi paradigmatici – 4. Conclusioni.

---

<sup>(1)</sup> Il presente contributo costituisce il testo rielaborato della relazione tenuta in occasione del Convegno "Il dialogo tra le Corti europee e nazionali in materia tributaria" svoltosi presso l'Università degli Studi di Salerno il 2-3 maggio 2019.

1. - *Premessa*

In linea generale, il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea<sup>(2)</sup> (*breviter*, "TFUE") non attribuisce competenze dirette all'Unione Europea in materia di imposizione diretta, ma soltanto in relazione alle imposte indirette<sup>(3)</sup>.

È tuttavia noto che anche le imposte dirette possono ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dai Trattati ed il funzionamento del mercato interno favorendo o meno certi tipi di investimenti e certi soggetti in base alle loro caratteristiche. È quindi evidente l'esigenza di ridurre in ambito europeo le barriere fiscali anche nel campo dell'imposizione diretta. Questa esigenza, naturalmente, si scontra con l'esistenza di singoli sistemi fiscali indipendenti, con la conseguente necessità di individuare un compromesso tra le ragioni del mercato interno e quelle degli Stati membri.

L'armonizzazione fiscale in ambito europeo è peraltro fondata, oltre che sulla disciplina positiva recata da strumenti normativi di diritto euro-unitario derivato (i.e., direttive e regolamenti)<sup>(4)</sup>, anche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia (d'ora in avanti anche "CGUE") che è chiamata a pronunciarsi secondo il meccanismo del rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* sulla compatibilità delle disposizioni fiscali nazionali più varie con i principi del diritto euro-unitario contenuti nel Trattato (c.d. diritto euro-unitario primario).

A questo riguardo è importante ricordare che le sentenze della Corte di giustizia vincolano l'interpretazione dei giudici nazionali e che nella sentenza *Traghetti del Mediterraneo*<sup>(5)</sup> la Corte di giustizia ha affermato la responsabilità civile dello Stato membro le cui autorità giudiziarie avevano emesso una decisione in contrasto con il diritto euro-unitario.

---

(2) Versione consolidata del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea – Trattato sull'Unione europea (versione consolidata) – Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (versione consolidata) – Protocolli – Allegati – Dichiarazioni allegata all'atto finale della Conferenza intergovernativa che ha adottato il trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007, *Gazzetta ufficiale n. C 326 del 26 ottobre 2012*.

(3) Cfr. V. Uckmar, G. Corasaniti, P. Dé Capitani, C. Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, 23 ss.

(4) Per quanto concerne le fonti del diritto euro-unitario si distingue tra *fonti primarie*, le quali includono le disposizioni contenute nel TUE e nel TFUE, che con il Trattato di Lisbona del 2009 hanno sostituito i Trattati prima vigenti, e diritto dell'Unione derivato, il quale include tutti gli atti, principalmente regolamenti e direttive, emanati dagli organi dell'Unione. Per un maggior approfondimento, si v. R. Cordeiro Guerra, *Istituzioni di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, 197 ss.

(5) CGUE, sentenza del 13 giugno 2006, causa C-173/03.



Il processo di armonizzazione ed integrazione dei sistemi fiscali a livello euro-unitario per mezzo di direttive e regolamenti, quindi, è talvolta descritto come integrazione positiva, in contrapposizione alla c.d. integrazione negativa attuata dalla Corte di giustizia che appunto "rimuove" gli ostacoli al funzionamento del mercato interno, dichiarando talune disposizioni nazionali incompatibili con il diritto euro-unitario<sup>(6)</sup>.

Ciò posto, la regola del primato<sup>(7)</sup> del diritto dell'Unione sul diritto interno rinviene le proprie basi giuridiche nei Trattati ed in alcune disposizioni costituzionali, e segnatamente: i) nell'art. 4 par. 3, del TUE, a mente del quale: «*In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. [...] Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione*»; ii) nell'art. 11 Cost., secondo il quale: «*l'Italia ... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*»; iii) nell'art. 117, 1° comma, Cost., in base al quale: «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*».

Come sottolineato in dottrina<sup>(8)</sup>, in un sistema multilivello come quello attuale, la scala di priorità applicativa delle fonti normative creata attraverso l'art. 11 Cost., dovrebbe essere, in termini di competenza, la seguente: prima, vengono i principi e diritti inalienabili e fondamentali ricavabili dalla Costituzione e assumibili come controlimiti; poi, i Trattati e il diritto derivato comunitario; poi, ancora, le altre norme della Costituzione italiana.

Sul punto, va oltremodo rilevato che, secondo una parte della dottrina<sup>(9)</sup>, la limitazione della sovranità statale e la conseguente supremazia del diritto euro-unitario sul diritto nazionale poggerebbe le sue basi su di un

---

<sup>(6)</sup> In dottrina, cfr. P. Pistone, *The Impact of ECJ Case Law on National Taxation*, in *Bulletin for International Taxation*, 2010, 64, 8/9.

<sup>(7)</sup> Sul punto cfr. G. Ingraò, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 213 ss.

<sup>(8)</sup> Come sottolineato da F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 14.

<sup>(9)</sup> F. Sorrentino, *Nuovi profili costituzionali dei rapporti tra diritto interno e diritto internazionale e comunitario*, in rete su [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it).

unico riferimento costituzionale, rappresentato dall'art. 11 Cost., in quanto l'avvento del Titolo V della Costituzione, e, in particolare, dell'art. 117, 1° comma, Cost., nulla avrebbe aggiunto rispetto a quanto già disciplinato dall'art. 11 Cost. In questa prospettiva, l'art. 117, 1° comma, Cost., non avrebbe legittimato nuove limitazioni di sovranità a favore dell'ordinamento euro-unitario, in aggiunta a quelle derivanti dall'applicazione dell'art. 11 Cost.<sup>(10)</sup>, limitandosi solo a presupporre testualmente una riduzione di sovranità già autorizzata dal citato art. 11 Cost.

In altri termini, l'art. 117, 1° comma, Cost., limitandosi solo a fornire una giustificazione costituzionale alle conseguenze derivanti dalle limitazioni di sovranità, già disciplinate dall'art. 11 Cost., a vantaggio dell'ordinamento euro-unitario<sup>(11)</sup>, sarebbe una disposizione insufficiente a determinare la definitiva adesione alla teoria monista e pertanto, sebbene indichi una "apertura", di fatto contribuisce poco a risolvere in via definitiva il problema del rapporto fra gli ordinamenti<sup>(12)</sup>.

## 2. - Cenni sulla giurisprudenza dell'Unione Europea e costituzionale sulla diretta applicabilità del diritto euro-unitario nell'ordinamento nazionale italiano

Con riferimento al rapporto intercorrente tra il diritto euro-unitario e il diritto interno<sup>(13)</sup>, in termini di primato del primo sul secondo, si è registrata nel corso degli anni una contrapposizione fra la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea, la quale si è fatta portatrice di una visione monista dell'ordinamento europeo e degli ordinamenti degli Stati membri, e la giurisprudenza della Corte costituzionale, la quale, viceversa, ha propeso (in via sempre più sfumata, a dire il vero) per la separazione fra gli ordinamenti (c.d. "teoria dualista")<sup>(14)</sup>.

<sup>(10)</sup> Così F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, cit., 12.

<sup>(11)</sup> Così F. Sorrentino, *op. cit.*, 3; A. Guazzarotti, *Niente di nuovo sul fronte comunitario? La Cassazione in esplorazione del nuovo art. 117, co. 1, Cost.*, in *Giur. cost.*, 2003, 477 ss.

<sup>(12)</sup> Così F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 407 ss.

<sup>(13)</sup> Sul punto, si v. l'approfondita ricostruzione dei rapporti in materia fiscale tra diritto comunitario e diritto interno condotta da C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 3 ss., cui si rinvia anche per ulteriori riferimenti bibliografici.

<sup>(14)</sup> Sul punto, ricostruisce la contrapposizione degli orientamenti P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 58 ss.

La Corte di giustizia UE ha sempre manifestato la propria apertura alla teoria monista, se solo si considera come in una risalente pronuncia dei primi anni '60<sup>(15)</sup> abbia affermato che *«la Comunità economica europea costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale a favore del quale gli Stati membri hanno rinunciato, seppure in settori limitati, ai loro poteri sovrani ed al quale sono soggetti non soltanto gli Stati membri, ma pure i loro i cittadini»*.

La posizione espressa dal Giudice europeo nella menzionata pronuncia è rimasta sostanzialmente inalterata nel corso degli anni: in una nota sentenza<sup>(16)</sup> è stato affermato che *«a differenza dei comuni trattati internazionali, il Trattato C.E.E. ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. Infatti, istituendo una Comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in ispecie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi»*; in un'altra occasione<sup>(17)</sup>, la prevalenza automatica del diritto euro-unitario sul diritto interno incompatibile è stata riconosciuta affermando che *«(...) Il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale»*.

Più di recente, il primato del diritto euro-unitario sul diritto interno è stato oltremodo affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea anche con riferimento a particolari fattispecie: ad esempio, con la sentenza

---

<sup>(15)</sup> Cfr. CGCE, sentenza del 5 febbraio 1963, causa C-26/62, *Van gend & Loos*.

<sup>(16)</sup> Cfr. CGCE, sentenza del 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa c. Enel*. Sull'argomento cfr. anche CGCE, sentenza del 17 dicembre 1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; Id., sentenza del 23 aprile 1986, causa C-294/83, *Les verts*.

<sup>(17)</sup> Cfr. CGCE, sentenza del 9 marzo 1978, causa C-106/77, *Simmenthal*. In una successiva pronuncia (sentenza del 15 ottobre 1986, causa C-168/85, *Commissione delle comunità europee contro Repubblica Italiana*) la Corte di giustizia CE ha viepiù affermato che gli Stati membri sono tenuti ad abrogare le norme interne che contrastino con la normativa comune. Nella medesima impostazione "monista" si pone anche la sentenza della CGUE del 7 gennaio 2004, causa C-201/02, *The Queen*.

*Olimpiclub* <sup>(18)</sup>, la Corte di giustizia UE ha affermato che il diritto comunitario osta all'applicazione dell'art. 2909 c.c. (principio di autorità di cosa giudicata) se nel secondo giudizio ciò consente di realizzare l'effetto espansivo esterno di un precedente giudicato, a sua volta ottenuto in violazione di disciplina comunitaria, impedendo di prendere in considerazione norme comunitarie in tema di pratiche abusive legate all'iva.

Per quanto concerne la posizione della Corte costituzionale italiana, questa si caratterizza per l'approccio eminentemente dualista, invero diversamente gradato nelle sentenze susseguitesi negli anni.

Proprio con riferimento al tema del rapporto tra ordinamento euro-unitario e ordinamento interno e del raccordo delle relative fonti normative, la dottrina <sup>(19)</sup> ha sottolineato come l'unico spazio di esclusiva riservato agli ordinamenti nazionali – e, quindi, l'unica riserva di giurisdizione delle Corti costituzionali – attiene ai principi e diritti fondamentali, i quali non possono né ridotti né eliminati dal diritto euro-unitario.

Sulla base di siffatta teoria, la riserva di giurisdizione della Corte nazionale in tema di controlimiti consegue proprio alla constatazione secondo cui l'ordinamento euro-unitario e quello nazionale sono tra loro reciprocamente autonomi e distinti, seppur comunicanti, di talché sarebbe da riconoscere la competenza della Corte costituzionale sia ad opporre i controlimiti <sup>(20)</sup> sia a sindacare direttamente le violazioni del diritto euro-unitario da parte dell'ordinamento interno

Sul punto, la dottrina <sup>(21)</sup> sottolineava che, in caso di divergenze in

---

<sup>(18)</sup> Cfr. CGUE, sentenza del 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Olimpiclub*. Per un commento a tale decisione cfr. C. Glendi, *Limiti del giudicato e corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 325 ss.; G. Fransoni, P. Russo, *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 858 ss.; M. Basilavecchia, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 13 ss.; R. Miceli, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. trib.*, 2009, 1846 ss.

<sup>(19)</sup> Cfr. F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, cit., 16 ss., il quale, proprio con riferimento alla materia tributaria, ha affrontato il tema dei rapporti fra ordinamenti con specifico riguardo alla idoneità dei principi costituzionali tributari (i.e., principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., e principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.) ad essere assunti quali controlimiti opponibili a norme comunitarie con essi eventualmente contrastanti.

<sup>(20)</sup> L'espressione "controlimiti" fu coniata da P. Barile, *Il cammino comunitario della Corte*, in *Giur. cost.*, 1973, 2416 ss. Sul punto, si rinvia, fra gli altri, a M. Cartabia, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995; F. Donati, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995.

<sup>(21)</sup> F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, cit., 58.; Id., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, cit., 407 ss.

tema di uguaglianza tributaria sostanziale<sup>(22)</sup>, nella forma di opposizione di un controlimite, l'effetto sarebbe stato quello della "disapplicazione" indiretta della norma contrastante con i principi e i diritti fondamentali, senza che ciò comportasse necessariamente una amplificazione e conseguente drammatizzazione del conflitto e la rinuncia alla ricerca, in sede extracontenziosa, di punti di convergenza e di omogeneizzazione.

E infatti, come affermava l'autorevole dottrina<sup>(23)</sup>: «*la positività di tale modo di intendere la teoria dei controlimiti consisterebbe in definitiva nel fatto che, così agendo, attraverso la disapplicazione le Corti nazionali non opererebbero alcuna ribellione. Si limiterebbero, invece, a individuare una deroga alla regola comune in applicazione del principio fondamentale costituzionale e ad imporre nel contempo, coerentemente alla teoria dualista, il rispetto della più intensa tutela garantita dall'ordinamento interno*».

In questa prospettiva, vi era chi<sup>(24)</sup> già preconizzava la possibilità che le Corti costituzionali nazionali, in luogo dell'immediata opposizione del controlimite, operassero esse stesse direttamente il rinvio pregiudiziale con riferimento ad atti comunitari sospettati di intaccare principi fondamentali delle Costituzioni nazionali, favorendo in tal modo il dialogo e la collaborazione fra le Corti, senza tuttavia accettare una soggezione gerarchica alla Corte Europea, né, di conseguenza, rinunciare ad opporre eventuali controlimiti dopo la pronuncia del Giudice europeo.

Altri Autori<sup>(25)</sup>, invece, pur non negando la teoria dei controlimiti, attribuivano al contrasto di essi con il diritto euro-unitario una valenza non del tutto "oppositiva", prediligendo lo studio degli stessi quali fattori di unificazione, di dialogo e di cooperazione dialettica e di reciproca consultazione tra le istituzioni e le Corti europee.

In ogni caso, va rilevato che ad una rigorosa costruzione dogmatica

---

(22) F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, cit., 39, ha sottolineato che «*l'unico principio che in astratto potrebbe essere ritenuto caratterizzante in modo specifico l'ordinamento tributario italiano rispetto a quello comunitario consisterebbe nel principio di uguaglianza sostanziale, inteso nel senso pregnante di giustizia distributiva e parità di trattamento in cui lo intende la Costituzione italiana nell'art. 3, commi 1 e 2*».

(23) F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, cit., 59-60; Id., *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 1137 ss.

(24) V. Onida, "Armonia fra diversi" e sistemi aperti. La giurisprudenza costituzionale sui rapporti fra ordinamento interno e ordinamento comunitario, in *Quad. cost.*, 2002, 552 ss.

(25) A. Celotto, *Fonti comunitarie e Corte Costituzionale. Le norme comunitarie come "parametro" e come "oggetto" nei giudizi costituzionali*, Roma, 2000, 136 ss.; M. Cartabia, A. Celotto, *La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza*, in *Giur. cost.*, 2002, 4487 ss.

della teoria dei controlimiti non si è certamente affiancata, nel corso degli anni, una concreta applicazione della stessa sul piano processuale, ciò soprattutto perché, in tema di diritti fondamentali, la Corte di giustizia UE si è invero pronunciata più che altro su profili economici, ossia *“in contesti affatto incomparabili con quelli in cui tipicamente si trovano a giudicare le Corti costituzionali nazionali”* <sup>(26)</sup>.

Ciò posto, secondo taluna dottrina <sup>(27)</sup>, la teorica sui c.d. controlimiti sembra aver perso parte del proprio significato (anche se ciò sembra sconfessato dal recente intervento della Corte costituzionale nella nota vicenda *“Taricco”*), nel momento in cui anche l’Unione Europea ha formalmente riconosciuto una propria tutela dei diritti fondamentali; ed infatti, va ricordato che con il Trattato di Lisbona del 2009 <sup>(28)</sup> si è verificata una vera e propria *“comunitarizzazione dei controlimiti”*, che si può desumere da una lettura combinata degli artt. 4, 2° comma, TUE, e 53 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (c.d. *“Carta di Nizza”*).

Passando all’analisi della giurisprudenza costituzionale, in una nota quanto risalente pronuncia <sup>(29)</sup> (rappresentativa di una prima *“fase giurisprudenziale”*), il Giudice delle Leggi ha affermato che il diritto comunitario trova applicazione nell’ordinamento interno solo quando il relativo contenuto sia stato recepito a seguito della ratifica di un trattato internazionale mediante il recepimento di una legge ordinaria interna, precisando altresì che *«l’art. 11, invece, considerato nel senso già detto di norma permissiva, non attribuisce un particolare valore, nei confronti delle altre leggi, a quella esecutiva del trattato»*.

Un significativo cambio di tendenza si registra in un’altra pronuncia <sup>(30)</sup> (rappresentativa della seconda *“fase giurisprudenziale”*) con la quale la Corte costituzionale, pur mantenendo fede alla propugnata tesi dualista <sup>(31)</sup>, afferma che *«esigenze fondamentali di eguaglianza e di certezza giuridica postulano che le norme comunitarie, – non qualificabili come fonte di diritto internazionale, né di diritto straniero, né di diritto interno dei*

<sup>(26)</sup> M. Cartabia, A. Celotto, *La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza*, cit., 4487.

<sup>(27)</sup> D.U. Galletta, *La Unión Europea en el marco constitucional de los Estados Miembros: el caso de Italia*, in *Foro, Nueva época*, vol. 16, núm. 2: 287-297, 2013.

<sup>(28)</sup> Cfr. A. Guazzarotti, *La costituzionalizzazione della Cedu e della sua corte: la (dis)illusione di un’unione sempre più stretta*, in *Giur. cost.*, 2016, 381 ss.

<sup>(29)</sup> Cfr. Corte cost., 7 marzo 1964, n. 14.

<sup>(30)</sup> Cfr. Corte cost., 27 dicembre 1973, n. 183.

<sup>(31)</sup> In quanto la Corte continua a sostenere *«che l’ordinamento interno e quello comunitario sono autonomi e distinti, ancorché coordinati secondo la ripartizione di competenze stabilita e garantita dal Trattato»*.

*singoli Stati —, debbano avere piena efficacia obbligatoria e diretta applicazione in tutti gli Stati membri, senza la necessità di leggi di recezione e adattamento, come atti aventi forza e valore di legge in ogni Paese della Comunità, sì da entrare ovunque contemporaneamente in vigore e conseguire applicazione uguale ed uniforme nei confronti di tutti i destinatari».*

La terza fase della giurisprudenza costituzionale si caratterizza per l'allineamento dell'impostazione della Corte costituzionale con quella della Corte di giustizia ed è tuttora valida. Infatti, a partire da una significativa pronuncia<sup>(32)</sup>, viene valorizzato il primato del diritto comunitario, che si afferma attraverso il potere-dovere del giudice comune di disapplicare le norme interne in contrasto con regolamenti comunitari (o con altre norme comunitarie direttamente applicabili), senza bisogno di sollevare questione di costituzionalità sulle prime.

La Corte è andata poi definendo ulteriormente i termini della questione, chiarendo<sup>(33)</sup>, da un lato, che sono direttamente applicabili anche le sentenze interpretative e di inadempimento della Corte di giustizia, nonché le direttive, allorché sia scaduto il relativo termine di recepimento ed esse risultino incondizionate e sufficientemente precise (c.d. direttive dettagliate)<sup>(34)</sup>, e, dall'altro, ritenendo ammissibile giudicare della legittimità costituzionale di leggi statali o regionali impugnate in via principale per violazione di norme comunitarie direttamente applicabili e, quindi, per violazione mediata dell'art. 11 Cost.<sup>(35)</sup>.

In questo contesto di progressiva apertura al dialogo diretto con la Corte di giustizia UE da parte della Corte costituzionale, merita menzione la nota ordinanza n. 103 del 15 aprile 2009, con cui, per la prima volta, il Giudice delle Leggi ha compiuto lo storico passo di rivolgersi alla Corte di Lussemburgo attraverso lo strumento del rinvio pregiudiziale previsto dall'art. 267 TFUE. Il rinvio pregiudiziale fu disposto nell'ambito di un giudizio in via principale avente ad oggetto una legge della regione Sardegna, con cui era stata un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che gravava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

---

<sup>(32)</sup> Cfr. Corte cost., 8 giugno 1984, n. 170.

<sup>(33)</sup> Cfr. Corte cost., sentenza del 23 aprile 1985, n. 113, e sentenza dell'11 luglio 1989, n. 389.

<sup>(34)</sup> Cfr. Corte cost., sentenza del 2 febbraio 1990, n. 64, e sentenza del 18 aprile 1991, n. 168.

<sup>(35)</sup> Cfr. Corte cost., sentenza del 10 novembre 1994, n. 384; Id., sentenza del 30 marzo 1995, n. 94; Id., sentenza del 3 novembre 2005, n. 406.

Al di là dell'oggetto della controversia, l'ordinanza n. 103 del 2008 ha costituito il «punto di non ritorno destinato a cambiare gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale», in quanto con tale ordinanza «la Corte costituzionale non si limita a proclamare, in linea teorica o di principio, che all'occorrenza potrà o dovrà utilizzare il rinvio pregiudiziale, ma, rompendo gli indugi, lo utilizza di fatto»<sup>(36)</sup>.

Più di recente, la Consulta, con una rilevante sentenza<sup>(37)</sup>, ha composto diplomaticamente un periodo di forte contrasto con la Corte di giustizia UE in merito ai poteri del giudice nazionale nei casi in cui la prescrizione impedisce la repressione penale di illeciti tributari lesivi degli interessi finanziari (anche) della UE. Il noto caso trae origine dalla nota sentenza *Taricco*<sup>(38)</sup>, con cui la Corte di giustizia UE aveva affermato l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare la normativa sulla prescrizione penale e di condannare un imputato nonostante l'estinzione del reato per decorso del tempo. Ebbene, la Corte costituzionale, in contrapposizione all'orientamento espresso dal Giudice euro-unitario, ripudia la soluzione da quest'ultimo avanzata in merito alla possibilità di disapplicare la prescrizione, e, applicando la teorica dei c.d. controlimiti (sebbene non in modo espresso), afferma il primato del principio di legalità quale principio fondamentale indefettibile dell'ordinamento italiano<sup>(39)</sup>.

Si tratta di una soluzione "dirompente", con cui la Corte costituzionale, secondo attenta dottrina<sup>(40)</sup>, torna ad un'impostazione essenzialmente dualista dei rapporti fra gli ordinamenti, facendo un salto all'indietro di almeno una ventina d'anni nella propria giurisprudenza.

---

<sup>(36)</sup> Così M. Cartabia, *La Corte Costituzionale e la Corte di Giustizia: atto primo*, in *Giur. cost.*, 2008, 1312 ss.

<sup>(37)</sup> Cfr. Corte cost., 31 maggio 2018, n. 115. Per un commento si v., fra gli altri, P. Corso, *Incostituzionale la regola Taricco sulla prescrizione delle frodi IVA – L'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini (a proposito della prescrizione dei reati tributari)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, 649 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, 265 ss.; A. Giovannini, *Prescrizione del reato di frode nell'IVA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 490 ss.

<sup>(38)</sup> Cfr. CGUE, sentenza dell'8 settembre 2015, causa C-105/14, *Taricco* e sentenza del 5 dicembre 2017, causa C-42/17, *Taricco-bis*.

<sup>(39)</sup> Per un approfondimento si v. S. Polimeni, *Il caso Taricco e il gioco degli scacchi: l'"evoluzione" dei controlimiti attraverso il "dialogo" tra le Corti, dopo la sent. cost. n. 115/2018*, in *Osservatorio costituzionale*, 2018, 20 giugno 2018.

<sup>(40)</sup> A. Celotto, *Ritorno al passato sui controlimiti*, in *Giur. cost.*, 2018, 1318 ss. Secondo l'A. «resta da chiedersi se si tratti soltanto di un irrigidimento giuridico, nel senso della tradizione giuridica conservatrice, quale ferma garanzia dei diritti fondamentali della persona, oppure se vada piuttosto ad iscriversi nel solco antieuropeista che negli ultimi anni sta trovando sostenitori sempre più convinti nella politica non solo italiana».



La disamina della giurisprudenza costituzionale in merito al rapporto intercorrente tra il diritto euro-unitario e il diritto interno consente di affermare un concetto ormai pacifico: seppur il Giudice delle Leggi mostra ancora una certa ritrosia nell'affermare un primato "incondizionato" del diritto euro-unitario sul diritto interno<sup>(41)</sup>, è vero anche che, ormai, la compenetrazione tra i due ordinamenti non è più in discussione, anche (e soprattutto) alla luce di alcuni riferimenti normativi che depongono nel senso dell'efficacia diretta e uniforme dei principi di diritto europeo.

Difatti, costituiscono un fondamento giuridico relativamente solido alla circostanza che il diritto euro-unitario prevalga, per forza propria, sulla normativa interna, da un lato, l'art. 117, 1° comma, Cost., il quale, come già rilevato, afferma l'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo; dall'altro, l'art. 1, 1° comma, della legge sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990), il quale stabilisce in maniera lapalissiana che tutta «*l'attività amministrativa (...) è retta dai principi dell'ordinamento comunitario*»<sup>(42)</sup>.

La formulazione "lapidaria" di tale ultima norma appare di significativa rilevanza, perché non lascia alcun margine di dubbio in merito alla pervasività (diretta e totale) dei principi dell'ordinamento euro-unitario, ai quali l'attività amministrativa deve obbligatoriamente conformarsi.

---

(41) Come sottolinea M.C. Pierro, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, 106, «*affermare oggi che i principi comunitari si limitano ad estendere i loro effetti per "contagio" a fattispecie non disciplinate dal diritto comunitario (...) serve certamente ad arginare il timore di una colonizzazione normativa, e a salvaguardare l'applicazione del diritto domestico e la "sovranità" nazionale tramite la rivendicazione di una specificità del sistema. Ma al tempo stesso risulta, sulla base dell'attuale normativa, difficilmente giustificabile in punto di diritto*». La volontà della Corte costituzionale di stigmatizzare quanto più possibile una possibile "colonizzazione normativa" è ritraibile anche dalla ben nota teoria dei c.d. controlimiti. Come fa notare D.U. Galletta, *L'impatto del diritto UE sul sistema delle fonti del diritto amministrativo*, in *Diritto amministrativo nell'Unione Europea* (a cura di D.U. Galletta), Torino, 2014, 20, la Corte costituzionale, sin dalla sentenza *Frontini* (sent. n. 183 del 1973) ha sviluppato la menzionata teorica che si fonda sull'affermazione dell'esistenza di un nucleo di norme costituzionali italiane comunque resistenti alle norme comunitarie. Sulla teoria dei controlimiti si veda anche P. Boria, *op. cit.*, 70-71.

(42) Sul punto, R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, 57 ss., chiarisce testualmente che «*La disposizione è mirata a realizzare una estensione delle garanzie europee a materie nazionali, onde evitare fenomeni di «discriminazione a rovescio» (reverse discrimination), ossia situazioni di disparità di trattamento, lesive del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, 1° comma, Cost., in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell'applicazione del diritto dell'Unione alle sole materie da esso regolate*».

Come si nota, non si tratta più di dover fare riferimento ai concetti di “*spill over effect*” o di “*irraggiamento*” dei principi euro-unitari all’interno dell’ordinamento nazionale<sup>(43)</sup>, perché questi, come sostenuto efficacemente dalla dottrina<sup>(44)</sup>, sono stati messi a regime nel sistema nazionale tramite il “passante legislativo” individuato nel sopra menzionato art. 1, l. n. 241 del 1990, con conseguente generalizzazione<sup>(45)</sup> della loro applicazione a tutta l’attività amministrativa, finanche quella svolta dall’Amministrazione finanziaria.

In questa cornice concettuale, considerato il rilevante impatto della produzione normativa delle istituzioni dell’Unione Europea sull’ordinamento interno, appare oltremodo opportuno segnalare due recenti pronunce, rese dalla Corte di giustizia dell’Unione Europea<sup>(46)</sup> e dalla Corte costituzionale<sup>(47)</sup> in tema di c.d. “doppia pregiudizialità”, ossia con riferimento a controversie che possono dare luogo a questioni di legittimità costituzionale e, allo stesso tempo, a questioni di compatibilità con il diritto euro-unitario, dalle quali è possibile desumere una non (ancora) perfetta coincidenza di vedute in merito al tema del “primato incondizionato” del diritto euro-unitario sul diritto interno.

Rinviando per un’analisi più approfondita della tematica al testo della sentenza, è necessario qui rilevare come la Corte di Giustizia abbia precisato che *«l’articolo 267, paragrafo 3, TFUE deve essere interpretato nel senso che il giudice nazionale le cui decisioni non sono impugnabili con un ricorso giurisdizionale è tenuto, in linea di principio, a procedere al rinvio pregiudiziale di una questione di interpretazione del diritto dell’Unione anche nel caso in cui, nell’ambito del medesimo procedimento nazionale, la Corte costituzionale dello Stato membro di cui trattasi abbia valutato la costituzionalità delle norme nazionali alla luce delle norme di riferimento aventi un contenuto analogo a quello delle norme del diritto dell’Unione»*.

In altri termini, secondo il Giudice euro-unitario, il primato del diritto euro-unitario e l’esigenza di preservare l’effetto utile dell’art. 267 TFUE

---

(43) Cfr. D.U. Galletta, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2013, 601 ss., la quale afferma che «per quanto riguarda tuttavia, in particolare, il nostro ordinamento nazionale, dal 2005 non c’è neppure più bisogno di scomodare (...) l’effetto di spill over: perché la l. n. 15/2005 (...) ha (...) modificato anche l’art. 1 della l. n. 241 del 1990».

(44) Cfr. L. del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393 ss.

(45) Così M.C. Pierro, *op. cit.*, 106.

(46) CGUE, 20 dicembre 2017, causa C-322/16, *Global Starned Ltd.*

(47) Corte cost., 14 dicembre 2017, n. 269.

impediscono di attribuire ai procedimenti di legittimità costituzionale dinanzi alle Corti costituzionali nazionali un qualsiasi effetto preclusivo o impeditivo dell'obbligo del rinvio pregiudiziale gravante sui giudici nazionali di ultima istanza e di dare immediatamente al diritto dell'Unione un'applicazione conforme alla decisione o alla giurisprudenza della Corte.

Quanto alla pronuncia della Corte costituzionale, si tratta di una sentenza vertente sulle questioni di legittimità costituzionale dei commi 7-ter e 7-quarter dell'art. 10 della l. n. 287 del 1990, aggiunti dall'art. 5-bis, co. 1, del d.l. n. 1 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 27 del 2012 – che, al fine di assicurare il funzionamento dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, prevedono l'applicazione di contributi a carico dei soli imprenditori con fatturato superiore a 50 milioni di euro e un limite massimo per tale contributo (non superiore a cento volte la misura minima) –, sollevate dalla CTP di Roma con due ordinanze del 2016 per violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost.

Ebbene, la Corte costituzionale<sup>(48)</sup> ha osservato che: *i*) il contrasto con il diritto dell'Unione europea condiziona l'applicabilità della norma censurata nel giudizio *a quo* – e di conseguenza la rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale che si intendano sollevare sulla medesima – soltanto quando la norma europea è dotata di effetto diretto, nel senso che, ove la legge interna collida con una norma dell'Unione europea, il giudice – fallita qualsiasi ricomposizione del contrasto su base interpretativa, o, se del caso, attraverso rinvio pregiudiziale – applica direttamente la disposizione dell'Unione europea dotata di effetti diretti, soddisfacendo, ad un tempo, il primato del diritto dell'Unione e lo stesso principio di soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101 Cost.), dovendosi per tale intendere la disciplina del diritto che lo stesso sistema costituzionale gli impone di osservare ed applicare; *ii*) viceversa, quando una disposizione di diritto interno diverge da norme dell'Unione europea prive di effetti diretti, occorre sollevare una questione di legittimità costituzionale, riservata alla esclusiva competenza della stessa Corte costituzionale, senza delibare preventivamente i profili di incompatibilità con il diritto europeo.

Da ultimo, la Corte costituzionale, con riferimento alle trasformazioni

---

<sup>(48)</sup> Per un commento della sentenza della Corte cost. n. 269 del 2017, anche alla luce dei principi affermati dalla quasi coeva sentenza della CGUE, causa C-322/16, *Global Starned Ltd*, si rinvia a B. Lageder, *Il giudice nazionale tra rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea e rimessione alla Corte Costituzionale, alla luce di due recenti sentenze della Corte Costituzionale (sentenza 14 dicembre 2017) e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 20 dicembre 2017, causa C-322/16, Global Starned Ltd)*, Relazione tenuta nell'ambito del Convegno "2<sup>a</sup> Rassegna di diritto pubblico dell'economia", svoltosi a Varese il 24-25-26 maggio 2018, pubblicata il 25 luglio 2018.

che hanno riguardato il diritto dell'Unione europea e il sistema dei rapporti con gli ordinamenti nazionali dopo l'attribuzione di effetti giuridici vincolanti alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 (CDFUE) e la sua equiparazione ai Trattati (art. 6, par. 1, TUE), ha affermato che laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 267 TFUE.

Questo ultimo passaggio della sentenza n. 269 del 2017 della Corte costituzionale appare quello più delicato perché sembra affermare, nel caso di legge che presenti dubbi di illegittimità tanto con riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione, quanto in relazione a quelli garantiti dalla CDFUE, un obbligo dei giudici comuni di adire preventivamente la Corte costituzionale, e, nel caso in cui venga superato il vaglio di costituzionalità, il potere/dovere di disapplicare tale disposizione solo nel caso in cui il predetto giudice ravvisi profili di contrasto (con la CDFUE) diversi da quelli già esaminati dalla Corte costituzionale.

Si tratta, a ben vedere, di una soluzione che non appare perfettamente coerente con la ricostruzione dell'istituto della pregiudiziale europea data dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea con la sentenza *Global Star-ned Ltd.*, secondo la quale «*il funzionamento del sistema di cooperazione tra essa e i giudici nazionali, istituito dall'articolo 267 TFUE, e il principio del primato del diritto dell'Unione esigono che il giudice nazionale di sottoporre alla Corte, in qualsiasi fase del procedimento che reputi appropriata, ed anche al termine di un procedimento incidentale di controllo di costituzionalità, qualsiasi questione pregiudiziale che esso consideri necessaria (...)*», e che, ancora una volta, rende di estrema attualità il dibattito in merito al corretto funzionamento dell'assetto normativo multilivello.

Ciò nonostante, si può tuttavia ritrarre, dalla sintetica ricostruzione giurisprudenziale riportata, la (pacifica) considerazione di principio secondo la quale tutte le autorità nazionali sono tenute ad applicare, nel caso di eventuale contrasto fra diritto euro-unitario e diritto nazionale, il diritto euro-unitario<sup>(49)</sup>.

---

(49) La Corte di giustizia dell'Unione Europea parla di “*consistent interpretation of the domestic law with the EU law*”. Ad esempio, nella sentenza del 13 novembre 1990, causa C-106/89, *Marleasing*, la CGUE ha chiarito che “*national law is to be interpreted in the light of*

Tale obbligo incombe sia sulle autorità giurisdizionali nazionali sia sugli organi appartenenti alle Pubbliche Amministrazioni degli Stati membri.

A questo riguardo assumono una significativa rilevanza alcune sentenze della CGUE in cui risultano ben cristallizzati i sopradetti principi.

Ad esempio, nella sentenza *Frigerio* la CGUE ha affermato che «*il giudice nazionale è tenuto a dare a una disposizione di diritto interno, avvalendosi per intero del margine di discrezionalità consentitogli dal suo ordinamento nazionale, un'interpretazione ed un'applicazione conformi alle prescrizioni del diritto comunitario. Se una siffatta applicazione conforme non è possibile, il giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che quest'ultimo conferisce ai singoli, disapplicando, se necessario, qualsiasi contraria disposizione del diritto interno*»<sup>(50)</sup>.

E ancora, nelle sentenze *Ciola* e *F.lli Costanzo* la CGUE ha oltremodo precisato che sono soggetti al principio di preminenza del diritto dell'Unione sul diritto interno, non solo le autorità giurisdizionali nazionali, ma anche tutti gli organi dell'amministrazione, compresi quelli degli enti territoriali, nei confronti dei quali i singoli sono pertanto legittimati a far valere una disposizione comunitaria contrastante con un atto di diritto interno<sup>(51)</sup>.

---

*the wording and the purpose of the directive in order to achieve the result pursued by the directive*". E ancora, nella sentenza del 5 ottobre 2004, causa C-397/01, *Pfeiffer*, la CGUE ha precisato che "*the consistent interpretation principle concerns: i) chiefly domestic provisions enacted in order to implement the directive; ii) but also the whole body of rules of national law*". Da ultimo, come chiarito dalla CGUE nella sentenza del 16 aprile 2016, causa C-441/14, *Dansk Industri* (confermata dalla sentenza del 17 aprile 2018, causa C-414/16, *Egenberger*, e nella sentenza dell'11 settembre 2018, causa C-68/17, IR), "*the consistent interpretation principle include the obligation for national court to change their established case-law if it based on an interpretation of national law incompatible with EU law, even if such change entails State liability*". Il principio della "consistent interpretation of the domestic law with the EU law" è stato esaminato da E. Traversa, *Interpretation of national tax law in conformity with EU law – Analysis of the relevant case-law of the EU Court of Justice*, Relazione tenuta in occasione del Convegno "Il dialogo tra le Corti europee e nazionali in materia tributaria", svoltosi presso l'Università di Salerno il 2-3 maggio 2019.

<sup>(50)</sup> CGCE 18 dicembre 2007, causa C-357/06, *Frigerio*.

<sup>(51)</sup> CGCE 29 aprile 1998, causa C-224/97, *Ciola*; CGCE 22 giugno 1989, causa C-103/88, *F.lli Costanzo*. Per quanto riguarda altre pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nelle quali è stato ritenuto necessario riesaminare e rimuovere atti amministrativi definitivi per rispettare obblighi derivanti dal diritto euro-unitario, si vedano: CGUE, sentenza del 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kubne*; Id., sentenza del 12 febbraio 2008, causa C-2/06, *Willy Kempter KG*. Nello specifico, ha esaminato la tematica dell'atto amministrativo in contrasto con i principi dell'ordinamento euro-unitario M.P. Nastri, *L'incidenza del diritto tributario europeo sui diritti del contribuente in sede di autotutela*, Rela-

Per tale ragione, come enfaticamente sottolineato nella sentenza *Ciola*, tra le disposizioni di diritto interno in contrasto con le disposizioni comunitarie possono figurare disposizioni sia legislative, sia amministrative, da ciò derivandone che – sottolinea la Corte – «non è in alcun modo possibile sostenere che la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta e che è compito dei giudici nazionali garantire (...) debba negarsi agli stessi singoli nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto la validità di un atto amministrativo. L'esistenza di una siffatta tutela non può dipendere dalla natura della disposizione di diritto interno contrastante col diritto comunitario»<sup>(52)</sup>.

### 3. - Il primato del diritto europeo nella prassi amministrativa delle autorità tributarie italiane: analisi di alcuni casi paradigmatici

Come detto, il primato del diritto euro-unitario sul diritto interno rinvia le proprie basi giuridiche sia nelle disposizioni europee (i.e., art. 4, par. 3, TUE) sia nelle disposizioni interne (i.e., artt. 11 e 117, 1° comma, Cost.).

Tale primato esplica i propri effetti sia nei confronti delle autorità giurisdizionali nazionali, le quali, come visto, sono tenute a disapplicare il diritto interno eventualmente difforme alle norme europee, sia nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni degli Stati membri, le quali, pertanto, devono orientare la propria attività nel pieno rispetto dei principi euro-unitari su cui si fonda il c.d. "giusto procedimento amministrativo", principio, quest'ultimo, riconosciuto all'interno dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (o, altrimenti nota, come "Carta di Nizza")<sup>(53)</sup>.

L'osservanza di tale disposizione da parte delle Pubbliche Amministrazioni degli Stati membri non si impone solo alla luce dell'anzidetto primato del diritto euro-unitario sul diritto nazionale, ma anche, e soprattutto, per le conseguenze derivanti dall'eventuale inosservanza dell'obbligo

---

zione tenuta in occasione del Convegno "Il dialogo tra le Corti europee e nazionali in materia tributaria", svoltosi presso l'Università di Salerno il 2-3 maggio 2019.

(52) CGCE 29 aprile 1998, causa C-224/97, *Ciola*, punto 34, secondo cui «Emerge dalle considerazioni che precedono che un divieto emanato anteriormente all'adesione di uno Stato membro all'Unione europea non attraverso una norma generale ed astratta, bensì attraverso un provvedimento amministrativo individuale e concreto divenuto definitivo, che sia in contrasto con la libera prestazione dei servizi, va disapplicato nella valutazione della legittimità di un'ammenda irrogata per l'inosservanza di tale divieto dopo la data dell'adesione».

(53) Parla espressamente di "costituzionalizzazione" del diritto ad una buona amministrazione P. Provenzano, *L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la "costituzionalizzazione" delle garanzie procedurali*, in *Diritto amministrativo nell'Unione Europea* (a cura di D.U. Galetta), Torino, 2014, 332.

di applicarlo in via primaria: in diverse occasioni, difatti, la Corte di giustizia UE ha precisato che l'inosservanza da parte delle Pubbliche Amministrazioni nazionali di alcuni diritti che si sostanziano in corollari del generale "diritto ad una buona amministrazione" (i.e., diritto di partecipazione procedimentale del cittadino ovvero diritto a ricevere provvedimenti amministrativi adeguatamente motivati) comporta l'invalidità della decisione adottata in violazione dei predetti diritti<sup>(54)</sup>.

Ciò detto, al fine di meglio comprendere i meccanismi applicativi e i risvolti pratici del primato del diritto europeo nella prassi amministrativa, e, in specie, nella prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana, si ritiene opportuno segnalare tre fattispecie dalle quali, con evidenza, si possono percepire le diverse sfumature che caratterizzano la gradata coerenza del diritto euro-unitario sull'*agere* amministrativo.

La prima fattispecie ha avuto a riguardo un caso in cui l'Agenzia delle Entrate italiana si è adeguata alle indicazioni contenute in una direttiva *self-executing*, pur in assenza di una norma di recepimento interna.

Difatti, con la Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto "immediatamente operative" (in quanto "oggettivamente suscettibili di immediata applicazione"), nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, le disposizioni contenute nella Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (Direttiva Servizi), che ha apportato rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (Direttiva IVA), per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi<sup>(55)</sup>.

---

<sup>(54)</sup> Ad esempio, la CGUE, 10 luglio 2008, causa C-413/06, *Bertelsman e altri*, ha chiarito che la violazione dell'obbligo di motivazione di qualsivoglia provvedimento amministrativo integra ai sensi e per gli effetti dell'art. 263 TFUE «un'inosservanza delle forme sostanziali che costituisce un motivo di ordine pubblico che può e anzi deve essere sollevato d'ufficio dal giudice adito». Anche la Corte di Cassazione, con la sentenza del 20 aprile 2012, n. 6283, ha precisato che l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di intervenire in autotutela se un proprio atto violi i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione.

<sup>(55)</sup> La Direttiva Servizi ha modificato le regole relative al luogo delle prestazioni di servizi rese ai soggetti passivi, rendendo di norma tali servizi tassabili nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario. A decorrere dal 1° gennaio 2010, infatti, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (comunemente detti rapporti *Business to Business* o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del committente previsto dall'art. 44 della Direttiva IVA). Di contro, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti *Business to Consumer* o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha testualmente affermato che «le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni nazionali, contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'art. 7 e 17, nonché nell'art. 40, commi 4-bis, 5 e 6 del D.L. n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi»<sup>(56)</sup>.

Con riferimento a tale fattispecie, che riguardava, per l'appunto, una direttiva "self executing"<sup>(57)</sup>, va ricordato che, secondo la Corte di giustizia<sup>(58)</sup>, sebbene i destinatari di tali atti siano esclusivamente gli Stati membri, i quali, di regola, provvedono al recepimento interno degli stessi mediante norme nazionali, quando tuttavia le disposizioni in essi contenute siano, sotto il profilo sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli cittadini possono farle valere nei confronti dello Stato che non le abbia recepite nel termine concesso ovvero le abbia recepite in modo inadeguato.

In tale peculiare fattispecie, da un lato, tutti gli organi appartenenti alla pubblica amministrazione sono tenuti a disapplicare il diritto nazionale in contrasto con le disposizioni della direttiva<sup>(59)</sup>, mentre, dall'altro, lo Stato inadempiente non può far valere nei confronti dei cittadini gli obblighi discendenti dalle norme (non recepite) contenute in tale atto.

La seconda fattispecie ha avuto a riguardo un caso in cui l'Agenzia delle Entrate, attribuendo prevalenza alla normativa interna, si è discostata dai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE<sup>(60)</sup> in tema di trattamento ai fini Iva delle operazioni di *factoring*<sup>(61)</sup>.

---

nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del prestatore previsto dall'art. 45 della Direttiva IVA). Per una disamina della disciplina concernente la corretta individuazione del luogo di effettuazione nel territorio dello Stato delle prestazioni di servizi si rinvia a G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano, 2013, 142-143; R. Portale, *Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano, 2017, 259 ss. Più in generale, sul tema della territorialità dell'Iva si v. L. Carpentieri, *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 3 ss.

<sup>(56)</sup> Per un commento si v. F. Ricca, *Per individuare il luogo dei servizi applicabile la direttiva europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 273 ss.

<sup>(57)</sup> Per un approfondimento si rinvia a V. Uckmar, G. Corasaniti, P. Dé Capitani, C. Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, cit., 25.

<sup>(58)</sup> Cfr., *ex multis*, CGCE 19 gennaio 1982, causa C-8/84.

<sup>(59)</sup> CGCE 22 giugno 1989, causa C-103/88, *F.lli Costanzo*.

<sup>(60)</sup> Per un esame della giurisprudenza euro-unitaria in tema di trattamento ai fini Iva delle cessioni di crediti si rinvia a F. Balza, R. Egori, *Regime IVA della cessione di crediti pro soluto: brevi considerazioni alla luce della Sentenza GFKL*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2012, 71 ss.; R. Parisotto, *Cartolarizzazioni: esenti da IVA i servizi di servicing*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2017, 79 ss.

<sup>(61)</sup> Per un più ampio esame delle operazioni esenti ai fini Iva ex art. 10, d.p.r. n. 633 del 1972, si v. G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, cit., 258 ss.



Con la Risoluzione n. 32 dell'11 marzo 2011<sup>(62)</sup> l'Agenzia delle Entrate, confermando il principio già affermato nella Risoluzione n. 139 del 2004<sup>(63)</sup>, ha chiarito che l'attività di factoring va inquadrata tra le attività finanziarie esenti di cui all'art. 10, 1° comma, n. 1, d.p.r. n. 633 del 1972 con ciò differenziandosi dalle attività, imponibili ai fini Iva, di recupero crediti<sup>(64)</sup>.

Il chiarimento interpretativo fornito dall'Amministrazione finanziaria appare di particolare rilevanza perché in contrasto con quanto stabilito dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea; difatti, è stato ritenuto non aderente all'ordinamento giuridico interno l'affermazione contenuta nel punto 34 della sentenza della CGUE del 28 ottobre 2010, causa C-175/09, secondo cui «*il factoring ... in tutte le sue forme rientra nella nozione di "recupero dei crediti"»*<sup>(65)</sup>.

Più nello specifico, la menzionata conclusione rassegnata dal Giudice euro-unitaria è stata ritenuta non automaticamente estensibile all'ordinamento giuridico nazionale, in quanto «*il factoring ha avuto un'evoluzione non uniforme a livello europeo e sovra-europeo e, più in particolare, in quanto la figura del factoring interno (...) non è comunque assimilabile alla fattispecie esaminata dalla Corte in quanto riferita all'ordinamento tedesco (...)»*.

Pertanto, il mancato recepimento delle indicazioni promananti dal Giudice Europeo è stato giustificato sulla base della considerazione che l'ordinamento giuridico interno richiede che venga esperita di volta in volta un'indagine che consenta di individuare la corretta natura dell'operazione concretamente realizzata.

Se la causa del contratto consiste nell'ottenere da parte del prestatore una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al recupero degli stessi,

<sup>(62)</sup> Un primo commento relativo a tale Risoluzione è stato fornito dall'ABI con la Circolare n. 4 dell'8 aprile 2011.

<sup>(63)</sup> In quell'occasione l'Agenzia delle Entrate aveva esplicitato le ragioni per le quali non potessero essere condivise le conclusioni cui era pervenuta la Corte di giustizia UE con la sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 351, con nota di S. Medici, *Il trattamento fiscale ai fini Iva delle operazioni di factoring: la parola della Corte di Giustizia*, *ivi*, 366, nonché *Riv. dir. trib.*, 2003, 191, con nota di L. Solari, *Il regime Iva del factoring tra diritto nazionale e comunitario*, *ivi*, 205. Per un commento alla Risoluzione n. 139/E del 2004 si rinvia alle Circolari ABI n. 14 del 2004 e Assonime n. 52 del 2004, entrambe del 15 dicembre 2004.

<sup>(64)</sup> Cfr. F. Lozzi, *Trattamento Iva del factoring tra giurisprudenza comunitaria e prassi amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2011, 1564 ss.

<sup>(65)</sup> Cfr. F. Capello, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di Iva*, Parte IV, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 143 ss.

l'operazione è da qualificare come recupero crediti e come tale imponibile ai fini iva.

Di contro, qualora il creditore, con la stipula di un contratto di factoring, vuole ottenere un finanziamento, per il quale paga una commissione che si attegga, in linea di principio, alla stregua di un pagamento di interessi, allora appare evidente come il factoring costituisca una vera e propria operazione finanziaria esente da iva<sup>(66)</sup>.

Sotto questo profilo, la Risoluzione n. 32 del 2011 ha avuto il pregio di segnalare quali siano gli elementi caratterizzanti delle due attività, onde individuare i connotati scriminanti delle fattispecie.

In proposito, l'Agenzia ha osservato che: *i) factoring* e recupero crediti sono attività esercitate sul mercato da soggetti differenti regolati da una diversa disciplina di settore; *ii) la cessione del credito (pro soluto o pro solvendo)* si riscontra nel *factoring* e non nel recupero crediti; *iii) la causa finanziaria del factoring* è confermata dal versamento di somme, da parte del *factor*, al cedente, consentendo la trasformazione del credito in attività liquide prima della scadenza del credito o prima del suo incasso; *iv) l'erogazione di somme all'impresa solo al momento dell'incasso del credito* è un elemento tipico della prestazione di recupero; *v) la natura finanziaria del contratto non viene meno se il factor rende servizi "aggiuntivi" laddove sia previsto un compenso autonomo (del quale occorrerà verificare separatamente il trattamento iva).*

Ciò posto, è tuttavia necessario precisare che le considerazioni espresse dalla Corte di giustizia UE in merito alla riconducibilità del *factoring* nell'alveo del recupero del credito erano giustificate dal fatto che il dato normativo di riferimento dell'epoca era rappresentato dall'art. 13, parte B, lett. *d)* della sesta Direttiva n. 77/388/CEE, il quale, nella sua formulazione in inglese, integrava invero la nozione di "recupero (o incasso) dei crediti" con quella di *factoring*.

E invero, nel momento in cui la sesta direttiva è stata rifiuta nella Direttiva n. 2006/112/CE, il Legislatore euro-unitario ha scelto di non

---

<sup>(66)</sup> Sulla tematica della (ir)rilevanza ai fini Iva delle operazioni di *factoring* cfr. A. Quattrocchi, *Il trattamento Iva del factoring tra prassi amministrativa e giurisprudenza dell'Unione Europea*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2011, 123 ss.; E. Mignarri, *L'assoggettamento ad Iva delle operazioni di factoring*, in *Fisco*, 2009, 6937 ss.; M. Mancusi, *Il contratto di factoring: una semplice cessione di crediti o una più articolata operazione di natura finanziaria?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 1150 ss.; P. Parisi, *Factoring e cessione dei crediti d'impresa*, in *L'Iva*, 2005, 34 ss.; M. Vaglio, *La disciplina Iva dell'attività di factoring alla luce di una recente sentenza della Corte di Giustizia*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2003, 1113 ss.

richiamare più – anche nel testo in inglese – il *factoring* tra le operazioni escluse dall'esenzione (art. 135, par. 1, lett. *d*).

L'eliminazione del termine *factoring* dal testo della Direttiva 2006/112/CE convalida – secondo un Autore<sup>(67)</sup> – le interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con le Risoluzioni nn. 139 del 2004 e 32 del 2011.

La terza e ultima fattispecie ha avuto riguardo ad un caso in cui l'Agenzia delle Entrate ha recepito taluni principi affermati dalla Corte di giustizia UE al fine di fornire un'interpretazione “euro-unitariamente” orientata di una norma interna.

Con la sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-563/12<sup>(68)</sup>, la CGUE ha dichiarato che gli artt. 146, par. 1, e 131 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo la quale, nell'ambito di una cessione all'esportazione, i beni destinati ad essere esportati al di fuori dell'Unione europea devono aver lasciato il territorio dell'Unione europea entro un termine prestabilito di tre mesi o di novanta giorni successivi alla data di cessione, qualora il semplice superamento di tale termine abbia la conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione riguardo a tale cessione.

Con riferimento alla disciplina interna, rispetto all'orientamento della Corte, emerge che il termine di novanta giorni stabilito dall'art. 8, 1° comma, lett. *b*), d.p.r. n. 633 del 1972, entro il quale la merce deve essere esportata affinché la cessione sia considerata un'operazione non imponibile ai fini dell'IVA, non contrasta con la Direttiva comunitaria.

Diversamente, non è in linea con la decisione della Corte la soluzione di negare il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, seppure dopo lo scadere del predetto termine, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione.

Per tale ragione, l'Agenzia delle Entrate, con la Ris. n. 98/E del 10 novembre 2014, applicando il principio espresso dalla CGUE, ha fornito un'interpretazione “euro-unitariamente” orientata dell'art. 8, 1° comma, lett. *b*), d.p.r. n. 633 del 1972, affermando che «*preso atto dell'indirizzo della Corte europea, si ritiene che il regime di non imponibilità, proprio delle*

---

(67) Cfr. R. Rizzardi, *L'imposta sul valore aggiunto nella gestione dei Non Performing Loans*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2018, 109 ss.

(68) Oggetto di commento da parte di M. Peirolo, *Illegittimità del termine di esportazione per le cessioni di beni verso Paesi extra-UE*, in *L'Iva*, 2014, 15 ss.

*esportazioni, si applichi sia quando il bene sia stato esportato entro i novanta giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei trenta giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di novanta giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione»<sup>(69)</sup>.*

#### 4. - Conclusioni

Come detto, nell'ambito dei rapporti tra diritto euro-unitario e diritto interno è ormai indiscussa la prevalenza del primo sul secondo, con la conseguenza che, quantomeno in linea di principio, in caso di conflitto tra una norma euro-unitaria e una norma nazionale quest'ultima debba essere disapplicata in ragione del c.d. *primauté* del diritto euro-unitario.

La descritta prevalenza del diritto euro-unitario sul diritto interno produce i suoi effetti non solo nei confronti delle autorità giurisdizionali coinvolte nell'interpretazione e applicazione/disapplicazione delle norme, ma anche nei confronti delle pubbliche amministrazioni degli Stati membri, le quali, a ben vedere, rappresentano il primo "organo" dello Stato membro chiamato a conformarsi con le prescrizioni europee e a risolvere, in via interpretativa, le eventuali emergenti antinomie fra disposizioni.

La disapplicazione delle norme rappresenta lo strumento attraverso il quale qualsiasi operatore giuridico appartenente al potere giudiziario o esecutivo (e, dunque, tutti i giudici nazionali e le amministrazioni pubbliche) garantisce la prevalenza dell'ordinamento europeo su quello interno, sia disapplicando la norma interna in favore della norma euro-unitaria che vi si sostituisce (nel caso di norme aventi efficacia diretta, ossia regolamenti e direttive *self-executing*) sia disapplicando *tout court* la norma interna in ragione del contrasto con il parametro europeo (e non si produce alcuna sostituzione con una disciplina europea)<sup>(70)</sup>.

---

<sup>(69)</sup> Come sottolinea R. Portale, *Imposta sul Valore Aggiunto*, cit., 408, se il contribuente non vuole correre il rischio di dover pagare la sanzione qualora entro i novanta giorni dalla consegna del bene il cessionario non residente non fornisca la prova dell'avvenuta esportazione, è opportuno entro i trenta giorni successivi versare l'imposta che può essere recuperata o emettendo una nota di variazione ai sensi dell'art. 26, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione ovvero attivando la richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21, d.lgs. n. 546 del 1992, entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso.

<sup>(70)</sup> Così, P. Boria, *op. cit.*, 69. Sul punto, come sottolineato da M.C. Fregni, *Il primato del diritto europeo e la disapplicazione del diritto nazionale davanti alle Commissioni tribu-*

Dalle esperienze segnalate si evince come l'Agenzia delle Entrate italiana abbia, in più di un'occasione, conformato il proprio operato in base alle indicazioni promananti dagli organi euro-unitari, finanche riconoscendo quell'effetto sostitutorio (in quanto si sostituiscono alle norme nazionali rispetto alla capacità di produrre effetti giuridici) degli atti legislativi euro-unitari dotati di diretta applicabilità.

Ad onor del vero, di recente, proprio l'Agenzia delle Entrate italiana è incorsa in una (quantomeno iniziale, poi risolta) violazione del diritto euro-unitario, da cui è scaturito un avvertimento da parte del Garante per la protezione dei dati personali a rendere conformi talune disposizioni contenute in due Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il "quadro normativo europeo", e, in specie, con il Regolamento UE n. 2016/679 (c.d. "GDPR")<sup>(71)</sup>.

Nello specifico, il Garante per la protezione dei dati personali ha ritenuto<sup>(72)</sup> in contrasto con le disposizioni contenute nel citato Regolamento alcuni provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, ossia il provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 e il provvedimento n. 291241 del 5 novembre 2018, con i quali è stata data attuazione alla disciplina, introdotta con la Legge di bilancio per il 2018, che ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica, già applicato nei confronti della pub-

---

*tarie*, Relazione tenuta in occasione del Convegno "Il dialogo tra le Corti europee e nazionali in materia tributaria", svoltosi presso l'Università di Salerno il 2-3 maggio 2019, l'applicazione della normativa euro-unitaria avente efficacia diretta non dà luogo a ipotesi di abrogazione o di deroga, né a forme di caducazione o di annullamento per invalidità della norma interna incompatibile, ma produce solo l'effetto di disapplicazione di quest'ultima. In caso di contrasto con una norma euro-unitaria priva di efficacia diretta, nell'impossibilità di risolvere tale antinomia in via interpretativa, il giudice domestico deve sollevare la questione di legittimità costituzionale, spettando alla Consulta valutare l'esistenza di un contrasto insanabile in via interpretativa e, eventualmente, annullare la legge incompatibile con il diritto euro-unitario. Sul punto, cfr. Corte Costituzionale, sentenza del 14 dicembre 2017, n. 269.

<sup>(71)</sup> Peraltro, l'argomento è di estrema attualità in quanto, a livello internazionale, è rintracciabile un vibrante dibattito sul tema della interrelazione fra discipline aventi carattere fiscale (ad esempio, soprattutto la disciplina dello scambio automatico di informazioni fiscali) e la disciplina che, a livello euro-unitario, tutela i dati personali dei cittadini. Sul punto, si v., fra gli altri, B. Krähenbühl, *Personal data protection within the framework of international automatic exchange of financial account information*, in *European Taxation*, 2018, Vol. 58, n. 8; G. Mazzoni, *(Re)defining the Balance between Tax Transparency and Tax Privacy in Big Data Analytics*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, Vol. 72, n. 11; V. Wöhrer, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Vol. 10, *WU – Tax Law and Policy Series*, consultabile all'indirizzo [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

<sup>(72)</sup> Garante per la Protezione dei Dati Personali, provvedimento del 15 novembre 2018, n. 481.

blica amministrazione, alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra due operatori Iva (operazioni *Business to Business*, c.d. B2B), ma anche a quelle effettuate verso un consumatore finale (operazioni *Business to Consumer*, c.d. B2C).

In particolare, il Garante ha sottolineato come i citati provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, nel regolamentare il nuovo adempimento, non avessero tenuto adeguatamente conto dei rischi che l'implementazione della fatturazione elettronica avrebbe determinato per i diritti e le libertà degli interessati, e, quindi, non fossero state adottate le misure tecniche e organizzative adeguate per attuare in modo efficace i principi di protezione dei dati, integrando nel trattamento le garanzie necessarie a soddisfare i requisiti del regolamento e a tutelare i diritti degli interessati (art. 25, § 1, del GDPR).

A seguito dell'ammonimento rivolto dal Garante all'Agenzia delle Entrate, quest'ultima è intervenuta<sup>(73)</sup> modificando i provvedimenti del 30 aprile 2018 e 5 novembre 2018, al fine di conformare alle prescrizioni contenute nel GDPR la disciplina nazionale in tema di fatturazione elettronica e protezione dei dati personali, prevedendo, in particolare, una serie ulteriore di garanzie volte a tutelare i dati dei cittadini non fiscalmente rilevanti ai fini della disciplina *de qua*.

Ecco dunque come, anche in tale recente fattispecie, si è avuta un'ulteriore manifestazione empirica di un principio lungamente affermato a livello teorico soprattutto dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, ossia il principio del primato del diritto europeo, il quale, palesandosi valevole per tutti gli atti europei di carattere vincolante e applicandosi nei confronti di tutti gli atti nazionali, produce, quale conseguenza, la "recessione" di qualsiasi disposizione nazionale in favore del diritto euro-unitario.

Ciò – si ribadisce – è pacificamente riconosciuto perché, come precisato dalla Corte di giustizia UE in un'importante pronuncia, è incompatibile con «*le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto euro-unitario qualsiasi disposizione facente parte dell'ordinamento giuridico di uno Stato membro o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto comunitario per il*

---

(73) In particolare, in parziale modifica dei precedenti provvedimenti nn. 89757 e 291241 del 2018, sono stati pubblicati:

- i) provvedimento n. 524526 del 21 dicembre 2018;
- ii) provvedimento n. 96618 del 17 aprile 2018;
- iii) provvedimento n. 107524 del 29 aprile 2019.

*fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostinano, anche temporaneamente, alla piena efficacia delle norme comunitarie» (74).*

La prevalenza opera non soltanto sugli atti aventi forza di legge e sugli atti amministrativi a portata generale (regolamenti), ma anche sugli atti a carattere particolare: sono soggetti a tale principio di preminenza tutti gli organi dell'amministrazione, compresi quelli degli enti territoriali, nei confronti dei quali i singoli sono pertanto legittimati a far valere tale disposizione comunitaria. D'altro lato, tra le disposizioni di diritto interno in contrasto con la detta disposizione euro-unitaria possono figurare non solo norme generali ed astratte, ma anche provvedimenti amministrativi individuali e concreti (75).

GIUSEPPE CORASANITI (\*)

---

(74) CGUE, 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame*.

(75) Cfr. M. D'Oriano, *Il primato del diritto dell'Unione e la non applicazione di quello interno discordante*, Relazione tenuta in occasione del Seminario "I giudici nazionali quali giudici naturali del diritto dell'unione europea: il ruolo del giudice nazionale nell'attuazione del Diritto UE secondo la giurisprudenza nazionale ed euro unitaria", svoltosi a Roma il 7-8 marzo 2018.

(\*) Professore Ordinario di Diritto tributario Università degli Studi di Brescia.

