



Ufficio del Massimario e Ruolo

Rassegna semestrale delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria



Primo semestre 2019

Con

Tramite

introduttivo privo della sottoscrizione del difensore abilitato e della parte, ha sottolineato che la tutela giurisdizionale dei diritti non può prescindere dalla corretta instaurazione del rapporto processuale, né tale sanzione si pone in contrasto con i parametri costituzionali e con l'art. 6 CEDU, atteso che l'imposizione di condizioni, forme e termini processuali, nel rispetto del principio di proporzionalità, risponde ad obiettive esigenze di buona Amministrazione della giustizia, soprattutto se si tratta di regole prevedibili e di sanzioni prevenibili con l'ordinaria diligenza, anche *in eligendo*.

CAPITOLO II

LE FONTI INTERNAZIONALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

(di Pierpaolo Gori)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il diritto convenzionale: la CEDU. – 2.1. Tutela sostanziale. – 2.2. Tutela procedurale e processuale. – 2.3. Legittimo affidamento in materia tributaria e CEDU. – 3. Convenzioni contro la doppia imposizione. – 4. Fonti consuetudinarie. – 4.1. Il segreto bancario. – 5. Immunità consolare per attività connesse con le funzioni. – 6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE). – 6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE). – 6.1.1. L'art. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. – 6.1.2. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*. – 7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU). – 7.1. La tutela procedurale. – 7.2. La tutela sostanziale. – 8. Principali direttive in materia tributaria. – 8.1. Sesta direttiva IVA. – 8.2. Direttiva di rifusione. – 8.3. Direttive *self-executing*. – 9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria. – 9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di cassazione. – 9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi. – 9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

1. Premessa.

Il diritto tributario in Italia, nel rispetto della riserva di legge - relativa - dell'art. 23 Cost. (v. *retro*, Cap. I, § 1), è in parte rilevante plasmato da una pluralità di fonti normative multilivello, in misura sempre crescente di origine internazionale. In questo panorama, di considerevole complessità, si distinguono le fonti convenzionali, tra cui la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi CEDU), nell'interpretazione evolutiva datane dalla Corte EDU e le Convenzioni contro la doppia imposizione, le consuetudini internazionali e, naturalmente, l'ordinamento dell'UE.

2. Il diritto convenzionale: la CEDU.

La CEDU si integra con l'ordinamento costituzionale italiano in chiave di sussidiarietà della protezione dei diritti umani. Tali diritti, *«garantiti anche da convenzioni universali o regionali sottoscritte dall'Italia, trovano espressione, e non meno intensa garanzia, nella Costituzione (...): non solo per il valore da attribuire al generale riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo fatto dall'art. 2 della Costituzione, (...), ma anche perché, al di là della coincidenza nei cataloghi di tali diritti, le diverse formule che li esprimono si integrano, completandosi reciprocamente nella interpretazione»*. (Corte Cost. n. 388/1999).

Con le sentenze gemelle n. 348/2007 e n. 349/2007 la Corte Costituzionale ha interpretato l'art. 117, comma 1, Cost., quale derivante dalla riforma del Titolo V della Costituzione, nel senso di consentire solo

incompatibile con il diritto unionale da una sentenza della Corte di Giustizia, dalla data del versamento o della ritenuta, e non da quella di detta pronuncia, non si pone in contrasto con i principi espressi dalla Corte EDU in tema di legittimo affidamento, poiché, per un verso, viene in rilievo un mero mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione di norme attributive di diritti, rispetto ai quali i titolari non possono vantare aspettative d'immunità giuridica riguardo alla giurisprudenza, a differenza di quanto può avvenire rispetto a leggi interpretative o retroattive che costituiscano ingerenza del potere legislativo nell'Amministrazione della giustizia e, per un altro, la materia della imposizione tributaria appartiene al cd. «nucleo duro» delle prerogative della potestà pubblica nella quale gli Stati contraenti godono di ampia discrezionalità, che ne rende insindacabili le scelte che non siano manifestamente prive di giustificazioni ragionevoli.

Ancora, per Sez. 5, n. 07390/2019, Condello, Rv. 653512-01, la decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte EDU, prevalendo la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali.

3. Convenzioni contro la doppia imposizione.

Nel contesto di diritto internazionale convenzionale per il contrasto della doppia imposizione, va rammentato che lo scopo delle convenzioni bilaterali è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 novembre 2009, C-540/07). In tale contesto, la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera – ratificata e resa esecutiva in Italia con l. n. 943 del 1978 – deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito (Sez. 5, n. 10706/2019, D'Orazio, Rv. 653542-01).

Punto di riferimento in materia è il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e, in particolare, l'operatività del principio di

non discriminazione, anche nei confronti della legislazione interna. Così, in tema di reddito d'impresa, si è recentemente affermato (Sez. 5, n. 08812/2019, Triscari, Rv. 653350-01) che la disciplina di cui all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*) - che subordina la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata alla prova, da parte del contribuente, dell'effettività dell'operazione - non contrasta con il principio di non discriminazione sancito dall'art. 24, § 24, del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, atteso che il peculiare regime probatorio previsto dalla norma interna opera solo sul piano della verifica dell'effettività dell'operazione, sicché, una volta fornita tale prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie.

Tra le ulteriori questioni interpretative che più di frequente si pongono, vi è l'identificazione del presupposto della territorialità, al fine di applicare o meno la Convenzione.

Su di un diverso piano poi, si pongono problemi di compatibilità di parti della singola Convenzione, non di rado stipulata in tempi non recenti, con la sopravvenuta evoluzione normativa dell'ordinamento comunitario.

Quale esempio della prima problematica, si può considerare una decisione della Corte di cassazione (Sez. 5, n. 32078/2018, Federici, Rv. 651904-01) la quale si è espersa sulla territorialità dell'imposizione sull'interpretazione dell'art. 7 della Convenzione Italia-Canada, resa esecutiva con l. n. 912 del 1978. La S.C. ha così ritenuto che, per l'assoggettabilità ad imposizione fiscale di soggetti non residenti nel territorio nazionale, ai fini della sussistenza del requisito della stabile organizzazione in Italia, non è necessario che quest'ultima debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, essendo sufficiente che vi sia una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

A tal proposito, e in relazione al rapporto di conformità dell'interpretazione della singola convenzione bilaterale stipulata dallo Stato membro con la più ampia cornice del diritto europeo, la *ratio decidendi* della pronuncia della Corte di cassazione da ultimo citata può essere messa in relazione con la sentenza della Corte di giustizia (CGUE 24 ottobre 2018, *Benoit Sauvage*), che ha affermato come l'art. 45 TFUE debba essere interpretato nel senso che esso non osta al regime tributario di uno Stato membro, derivante da una Convenzione fiscale diretta a evitare la doppia imposizione, che subordina l'esenzione dei redditi di un residente, provenienti da un altro Stato membro e relativi a un posto di lavoro subordinato occupato in quest'ultimo Stato, alla condizione che l'attività per la quale i redditi vengono corrisposti sia effettivamente esercitata in tale Stato.

Quale esempio della valutazione di compatibilità del singolo strumento di diritto internazionale bilaterale con il diritto comunitario, da ultimo merita attenzione la statuizione della S.C. (Sez. 5, n. 16004/2019, **Fracanzani, Rv. 654161-01**), in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società-figlia residente in Italia ad una società-madre residente in Francia cui sia stato riconosciuto il credito di imposta, secondo la quale va applicata la ritenuta del 5% ai sensi degli artt. 10 e 24 della Convenzione tra Italia e Francia sulle doppie imposizioni, recepita con l. n. 20 del 1992, in quanto non contrastante con la direttiva n. 435/90/CEE del Consiglio. Secondo tale interpretazione infatti prevale siffatta disciplina, prescelta dal contribuente, sull'art. 27-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che consente alla società di optare per l'esenzione della ritenuta sui dividendi, ma senza credito di imposta. A ciò consegue che l'opzione della società-madre per il riconoscimento del credito di imposta esclude l'applicazione del diverso regime di cui all'art. 27-bis cit., il quale non prevede e non consente il cumulo dei due benefici, senza che sia configurabile la violazione né dell'art. 16 disp. prel. c.c. e del principio di reciprocità e di uniformità di interpretazione, trattandosi di disciplina dettata a parità di condizioni con la Francia, né dell'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che presuppone proprio l'applicabilità della Convenzione Italia-Francia, la quale, tuttavia, è recessiva rispetto alla direttiva madre-figlia.

4. Fonti consuetudinarie.

Un'ulteriore fonte del diritto tributario è la consuetudine internazionale, talora rilevante per l'individuazione dell'Autorità munita di giurisdizione ove venga in rilievo la tassazione in Italia di determinati soggetti passivi, come gli agenti diplomatici, o di beni, come le sedi diplomatiche (Sez. 5, n. 11381/2012, **Valitutti, Rv. 623224-01**) o, ancora, per statuire l'ambito di applicazione di peculiari istituti, quali il segreto bancario.

4.1. Il segreto bancario.

Il tema del segreto bancario è stato il tema posto sullo sfondo della decisione assunta dalla Corte di cassazione in materia di indagini bancarie (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 08606/2015, **Conti**, non massimata) che ha ritenuto recessivo il segreto, considerando da un lato che il legislatore, per un verso, con l'art. 18 della l. n. 413 del 1991, ha abrogato il cd. segreto bancario (secondo l'opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria) e, per altro verso, che la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata

del 1967, per atti compiuti nell'esercizio delle funzioni consolari, quali definite dall'art. 5 della Convenzione cit., comporta che, quando essa sia invocata, l'accertatore, a seconda dell'esito delle verifiche compiute sulla sussistenza dei relativi presupposti, deve procedere alla contestazione immediata o alla notifica differita della violazione ovvero alla trasmissione del verbale all'Ufficio o Comando dal quale dipende perché provveda alla segnalazione al Ministero degli affari esteri per le comunicazioni da effettuarsi in via diplomatica (Sez. 2, n. 09385/2019, Sabato, Rv. 653487-01). Ove l'organo accertatore, per impossibilità o erroneità dell'accertamento sui presupposti, contesti o notifichi la violazione in presenza dell'immunità, il rilievo sulla sua sussistenza in sede di opposizione giurisdizionale - su ricorso dell'interessato, o di notifica con nota verbale in sede diplomatica, su richiesta della competente rappresentanza dello Stato estero - conduce all'annullamento dell'atto.

6. Il diritto UE: il Trattato sul funzionamento dell'Unione (TFUE).

Un ruolo eminente tra le fonti internazionali, non solo nel settore dei tributi armonizzati (imposizione indiretta), è riservato all'ordinamento giuridico unionale.

Il punto di partenza può essere rinvenuto - tra le fonti comunitarie generali ed astratte - nei trattati, attualmente due, ossia il Trattato sull'Unione Europea (TUE) e il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), e nel riconoscimento dell'effetto diretto dei Trattati (CGUE 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62, § II), in quanto per loro natura idonei a produrre effetti diretti sui rapporti giuridici intercorrenti fra gli Stati membri ed i loro amministratori. In materia tributaria appaiono centrali gli artt. 28 ss. TFUE sulla libera circolazione delle merci, gli artt. 107-109 TFUE sulla tutela della concorrenza e divieto di aiuti di Stato, incluse le indebite agevolazioni fiscali, e gli artt. 110-113 TFUE sulla non discriminazione armonizzazione dell'imposizione indiretta.

La Corte di cassazione, a questo proposito, si è concentrata innanzitutto sul recupero degli aiuti di Stato.

In generale, le imprese beneficiarie di un aiuto di Stato possono fare legittimo affidamento sulla sua regolarità solo quando sia stato concesso nel rispetto dell'art. 108 TFUE, gravando sulle stesse l'onere di informazione e vigilanza circa l'osservanza della procedura di controllo della sua conformità al diritto eurounitario, ciò rientrando nella normale diligenza di ogni operatore economico agente sul mercato interno. Ne consegue che si presume legale e compatibile solo l'aiuto rispettoso della procedura prevista dalla norma eurounitaria in quanto l'obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il Trattato è assoluto e ne

comporta la necessaria restituzione da parte del beneficiario così che venga meno l'indebito vantaggio acquisito a danno dei suoi concorrenti nel mercato comune (Sez. 1, n. 04860/2019, Terrusi, Rv. 652806-01).

Nello specifico della materia tributaria, la S.C. si è recentemente pronunciata sulla natura del termine per il recupero di aiuti di Stato (Sez. 5, n. 21080/2018, D'Orazio, Rv. 649974-01). La Corte di legittimità ha così ritenuto che il termine bimestrale indicato, in applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE, dall'art. 5, comma 5, della decisione n. 2005/315/CE, recepito dall'art. 24 della l. n. 29 del 2006, non ha natura perentoria, sicché il mancato rispetto dello stesso può assumere rilievo solo nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione europea dinanzi alla Corte di Giustizia, in quanto, da un lato, l'art. 15 del reg. CE n. 659 del 1999 prevede un termine decennale di prescrizione per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente concessi e, da un altro, una differente interpretazione contrasterebbe con il principio di effettività del diritto comunitario. La decisione può essere letta in relazione a recenti sviluppi della Corte di Giustizia, che tendono a delimitare la portata del principio di effettività in relazione ad aspetti processuali, ad esempio negando l'utilizzabilità di intercettazioni telefoniche nell'ambito di un processo penale tributario acquisite illegittimamente (CGUE 17 gennaio 2019, C-310/16, *Spetsializirana prokuratura*).

Una serie di decisioni della S.C. hanno mirato ad evitare che, attraverso la singola agevolazione, venisse in concreto ottenuto un arricchimento indebito idoneo a falsare il mercato. Così la Corte di cassazione (Sez. 5, n. 24986/2018, Aceto, Rv. 650801-01) ha ritenuto che l'agevolazione fiscale per investimenti ex art. 5-sexies del d.l. n. 282 del 2002 contrasti con il diritto unionale in tema di aiuti di Stato (art. 107 TFUE) solo nella misura in cui sia volta a tenere indenni i beneficiari dei danni effettivamente e direttamente subiti da ciascuno di essi a causa di eventi calamitosi, calcolati al netto di eventuali importi ulteriori ricevuti a titolo assicurativo o in forza di altri provvedimenti. Secondo la medesima logica, è stato deciso (Sez. 5, n. 02208/2019, Zoso, Rv. 652369-01) che l'art. 9, comma 17, della l. n. 289 del 2002 (cd. agevolazioni sisma Sicilia), non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di Stato illegittimo, ai sensi dell'art. 108, § 3, TFUE, come stabilito dalla decisione n. 5549/2015/UE. Quest'ultima decisione ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall'art. 107, § 2, lett. b), TFUE, può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di

sovracompensazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento *de minimis* applicabile.

Inoltre, il principio di libera circolazione delle merci di cui agli artt. 28 e 30 TFUE, comporta che in tema di diritti di prelievo sulle importazioni, l'assoggettamento al diritto speciale, previsto per il territorio extradoganale del Comune di Livigno dall'art. 2, comma 2, della l. n. 762 del 1973, di prodotti di origine unionale, ancorché transitati attraverso la Svizzera, costituisce violazione del principio di libera circolazione, dovendosi interpretare la locuzione «introdotti dall'estero», contenuta nell'art. 2 cit., come riferita esclusivamente alle importazioni provenienti da Paesi terzi rispetto agli Stati membri dell'Unione europea (Sez. 5, n. 06085/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653034-01).

6.1. Principi generali e Carta dei diritti fondamentali (CDFUE).

Nel panorama dei Principi generali comuni ai diritti degli Stati membri (art. 340, § 2, TFUE), particolare rilievo hanno quelli consacrati dalla Carta dei diritti fondamentali (CDFUE, denominata anche «Carta di Nizza» in onore della città della sua prima proclamazione avvenuta il 7 dicembre 2000).

La Carta, in larga misura recettiva di *aquis* comunitario preesistente, ha il medesimo valore giuridico dei Trattati (art. 6 TUE).

Ai fini dell'applicabilità dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Sez. 5, n. 23272/2018, Perrino, Rv. 650691-01), una norma nazionale, per rientrare nella nozione di «attuazione del diritto dell'unione», ai sensi dell'art. 51, § 1, della Carta di Nizza, deve avere un collegamento di una certa consistenza con il diritto europeo che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza esercitata da una materia sull'altra, occorrendo verificare se essa risponda allo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere, e se persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto unionale, quand'anche sia in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa unionale che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa.

6.1.1. L'art. 47 CDFUE e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

In applicazione dei principi comunitari di effettività e di equivalenza e dell'art. 41 CDFUE, § 2, lett. a), «diritto ad una buona Amministrazione», al § 2, lett. a), la giurisprudenza della S.C., nel semestre in rassegna, ha affermato (Sez. 5, n. 00701/2019, Gori, Rv. 652456-01) che, in tema di

diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione *ex ante* in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus*, anche nell'ipotesi di tributi «armonizzati», senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria, debba essere effettuata la prova di «resistenza», necessaria, per i suddetti tributi armonizzati, ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad esempio, nel caso di accertamenti cd. «a tavolino»): ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione *ex post* sul rispetto del contraddittorio.

Ancora, secondo una medesima logica ricostruttiva, si è dichiarato in tema di riscossione coattiva delle imposte (Sez. 5, n. 05577/2019, D'Orazio, Rv. 652721-03) che l'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1972 (nella formulazione vigente *ratione temporis*), deve darne preventiva comunicazione al contribuente, concedendogli un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-bis, del d.P.R. cit., come introdotto dal d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011), in 30 giorni - per presentare osservazioni o effettuare il pagamento. Con la conseguenza che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 CDFUE, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità.

6.1.2. L'art. 50 CDFUE e il principio del *ne bis in idem*.

Va premesso che lambisce la presente trattazione la questione - non ancora sedimentata - dell'operatività del principio del *ne bis in idem* di derivazione convenzionale e comunitaria nell'ambito del versante penale tributario interno, ambito nel quale sono recentemente intervenute importanti decisioni sia della Corte di giustizia (ad esempio, CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Mena*), sia della Corte EDU (in particolare, Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, n. 24130/11 e 29758/11, su cui v. *retro* § 2.2.), sia della Cassazione penale (Sez. III, n. 06993/2017, Rv. 272588-01).

Tanto precisato, sulla rilevanza del principio del *ne bis in idem* di derivazione CEDU e recepito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, circa l'applicazione di sanzioni, la

Corte di legittimità ha in generale affermato (Sez. 5, n. 07131/2019, **Napolitano**, Rv. 653320-01) che, allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del *ne bis in idem* quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale.

Secondo una parte della giurisprudenza della sezione tributaria (Sez. 5, n. 27564/2018, **Chindemi**, Rv. 651068-02) il principio non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187-ter del d.lgs. cit., purché siano garantite tre condizioni:

1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, § 3, CDFUE, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso;

2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise;

3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario.

L'orientamento merita di essere confrontato con la sopravvenuta giurisprudenza convenzionale (CEDU 16 aprile 2019, **Bjarni Armannsson c. Islanda**, su cui v. *retro* § 2.2.).

7. Regolamenti e Codice doganale dell'Unione (CDU).

Ulteriore fonte di natura generale e astratta, ma di diritto europeo derivato, sono i regolamenti (art. 288 TFUE), direttamente applicabili ed integralmente obbligatori in ogni loro parte per gli Stati membri.

7.1. La tutela procedurale.

Nell'ambito della fonte regolamentare, la Corte di cassazione si è spesso confrontata con il Codice Doganale dell'Unione (CDU), talvolta anche sul versante procedurale, in connessione con il trattamento di dati personali.

In particolare, una recente importante interpretazione pregiudiziale della Corte di Giustizia (CGUE 16 gennaio 2019, **Deutsche Post AG**, C-496/17) ha interpretato l'art. 24, § 1, comma 2, del reg. d'esecuz. UE n. 2447 del 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU, alla luce della direttiva n. 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al

trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, e del reg. UE n. 679 del 2016 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva n. 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati).

Il combinato disposto di tali previsioni normative è stato inteso nel senso che le Autorità doganali possono esigere dal richiedente lo *status* di operatore economico autorizzato che esso comunichi i numeri di identificazione fiscale, attribuiti ai fini del prelievo dell'imposta sul reddito, delle sole persone fisiche che siano responsabili del richiedente medesimo o esercitino il controllo sulla sua gestione e di quelle che siano responsabili delle questioni doganali al suo interno, nonché le coordinate degli uffici delle imposte competenti nei riguardi dell'insieme di tali persone, nei limiti in cui tali dati permettono a dette Autorità di ottenere informazioni relative alle infrazioni gravi o ripetute della normativa doganale o delle disposizioni fiscali oppure ai reati gravi commessi da tali persone fisiche in relazione alla loro attività economica.

7.2. La tutela sostanziale.

Sul versante della tutela sostanziale offerta dal CDU, la S.C. ha promosso un pregevole dialogo attivo tra Corti, in materia di contraddittorio endoprocedimentale, attraverso la questione pregiudiziale proposta alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (Sez. 6-5, n. 09278/2016, **Conti**, non massimata, in motivazione § 36) al fine di chiarire se contrastasse con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice eurounitaria, la normativa italiana laddove non prevede, in favore del contribuente che non sia stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'Amministrazione doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione. Il rinvio ha originato la sentenza della Corte di giustizia (CGUE 20 dicembre 2017, **Prequ' Italia Srl**, C-276/16), mediante la quale i giudici di Lussemburgo hanno dichiarato che il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'Autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che

l'applicazione dell'art. 244, comma 2, del reg. CEE n. 2913 del 1992 da parte dell'Autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato.

Nondimeno, il principio fondamentale dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, di cui il diritto al contraddittorio preventivo è parte integrante, in materia doganale, non costituisce una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni rispondenti ad obiettivi di interesse generale unionale. Questo è il caso del recupero tempestivo delle entrate proprie, sicché deve escludersi la violazione di tale principio nel caso in cui l'Autorità doganale operi la rettifica di un accertamento omettendo la preventiva audizione dell'interessato, qualora la normativa interna - in particolare l'art. 11, comma 7, del d.lgs. n. 374 del 1990 (nel testo previgente alla novella del 2012) - consenta al contribuente di proporre ricorso in via amministrativa contro l'atto impositivo e, pur senza prevedere la sospensione automatica dello stesso, rinvii all'art. 244 del reg. CEE n. 2913 del 1992, il quale, al comma 2, indica le condizioni e, al successivo comma 3, pone i limiti per la concessione della menzionata sospensione (v. CGUE 20 dicembre 2017, C-276/16) (Sez. 5, n. 12095/2019, *Triscari*, Rv. 653853-01).

Ai fini dell'identificazione della nozione di «beneficiario», di cui al reg. CE n. 1083 del 2006 (recante disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione) è recentemente intervenuta la Corte di Giustizia (CGUE 19 dicembre 2018, *Cadeddu*, C-667/17), interpretando l'art. 2, § 4, del reg. cit., in combinato disposto con l'art. 80 del medesimo, nel senso che esso non osta a una normativa tributaria nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che assoggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche gli importi concessi a queste ultime, a titolo di borsa di studio, dall'organismo pubblico incaricato dell'attuazione del progetto selezionato dall'Autorità di gestione del programma operativo di cui trattasi, ai sensi dell'art. 2, § 3, del reg. cit., e finanziato con fondi strutturali europei.

8. Principali direttive in materia tributaria.

Le direttive unionali, in materia tributaria, sono lo strumento centrale per perseguire il ravvicinamento delle legislazioni (art. 115 TUE), soprattutto nel campo dell'imposizione indiretta e, tra le numerose direttive IVA, si distinguono la direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio (cd. sesta direttiva), e la direttiva di rifusione n. 2006/112/CE

del Consiglio, successivamente modificata, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Sull'imposizione diretta le direttive si limitano invece ad una disciplina dei flussi di redditi di provenienza intracomunitaria, come ad esempio è il caso della direttiva n. 90/434/CEE del Consiglio, successivamente modificata, relativa a fusioni, scissioni conferimenti di attivo. Numerose altre direttive disciplinano settori specifici delle accise, ad esempio sul tabacco lavorato (direttiva n. 2011/64/UE del Consiglio, il cui art. 4, § 1, lett. a, è stato oggetto di interpretazione pregiudiziale da parte di CGUE 11 aprile 2019, *Valstybinė*, causa C-638/17).

8.1. Sesta direttiva IVA.

Partendo dall'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, Sez. 6-5, n. 13542/2015, *Conti*, Rv. 635739-01, aveva rimesso in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione interpretativa in tema d'IVA, se l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, dovessero essere intesi come ostativi all'applicazione di una disposizione nazionale che preveda l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione, disciplinata dagli artt. 142 e 143 l.fall.

Il rinvio ha originato la pronuncia della Corte di Giustizia (CGUE 12 marzo 2017, *Identi*), secondo la quale il diritto dell'Unione cd, in particolare, l'art. 4, § 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonché le norme sugli aiuti di Stato, deve essere interpretato nel senso che non osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta.

Nel semestre in rassegna, sull'interpretazione della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, CGUE febbraio 2019, *Manuel Jorge*, C-278/18, ha precisato che l'esenzione dall'IVA per l'affitto e la locazione di beni immobili, prevista da tale disposizione, si applica ad un contratto di cessione dello sfruttamento agricolo di fondi rustici adibiti a vigneto a una società operante nel settore della viticoltura, stipulato per un periodo di un anno, soggetto a rinnovo automatico e che prevede in cambio il versamento di un canone di locazione al termine di ciascun anno.

8.2. Direttiva di rifusione.

Occorre poi considerare che, al fine di determinare la base imponibile IVA, la Corte di cassazione ha affermato che va tenuto conto anche delle accise (Sez. 5, n. 24015/2018, *Fuochi Tinarelli*, Rv. 651267-01). In particolare, la citata pronuncia ha affermato che, ai sensi degli artt. 1 e 13, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ed in conformità all'art. 78, § 1, lett. a), della direttiva n. 2006/112/CE, nella base imponibile dell'IVA rientrano tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene - o della prestazione dei servizi -, purché connessi con essa, inclusi le imposte che, come le accise - il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto -, lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è autonomamente responsabile del pagamento delle stesse.

La pronuncia può essere letta in relazione alla precisazione, operata dalla Corte di Giustizia (CGUE 19 dicembre 2018, *Arax C&S a.s.*, C-414/17) secondo la quale l'art. 2, § 1, lett. b), iii), della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei suddetti prodotti, effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3, § 1, della direttiva cit.

La medesima direttiva di rifusione è stata oggetto di due ulteriori sentenze della Corte di Giustizia, in relazione ad altrettanti significativi profili. Al fine di evitare frodi (CGUE 25 ottobre 2018, *Milan Božićević Ježovnik*) l'art. 143, § 1, lett. d), della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, come successivamente modificata, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui il soggetto passivo importatore e fornitore abbia beneficiato di un'esenzione dall'IVA all'importazione sulla base di un'autorizzazione, rilasciata in seguito a un previo controllo da parte delle Amministrazioni doganali competenti alla luce degli elementi di prova esibiti da tale soggetto, quest'ultimo non è tenuto a pagare l'IVA *a posteriori* qualora risulti, in occasione di un ulteriore controllo, che non ricorrevano le condizioni sostanziali dell'esenzione, a meno che non si accerti, in base ad elementi oggettivi, che tale soggetto passivo sapeva o doveva sapere che le cessioni successive alle importazioni di cui trattasi rientravano in una frode, commessa dall'acquirente, ed egli non ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per evitare tale frode, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Da ultimo, interpretando la direttiva di rifusione, la Corte di Giustizia con un'articolata pronuncia (CGUE 24 gennaio 2019, *Morgan Stanley*, C-165/17) ha fissato due importanti principi in materia di *pro-*

rata: in primo luogo, per quanto riguarda le spese sostenute da una succursale immatricolata in uno Stato membro, le quali siano destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni assoggettate all'IVA sia ad operazioni esentate da tale imposta, realizzate dalla casa-madre di detta succursale stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un *pro-rata* di detrazione corrispondente ad una frazione il cui denominatore è rappresentato dal volume d'affari, al netto dell'IVA, costituito da queste sole operazioni ed il cui numeratore è rappresentato dalle operazioni soggette ad imposta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato membro di immatricolazione della succursale di cui sopra, compreso il caso in cui tale diritto a detrazione conseguiva dall'esercizio di un'opzione, esercitata da tale succursale, consistente nell'assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le operazioni realizzate in quest'ultimo Stato.

In secondo luogo, al fine di determinare il *pro-rata* di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro che concorrono alla realizzazione sia delle operazioni di tale succursale effettuate in questo Stato sia delle operazioni realizzate dalla casa-madre della succursale di cui sopra stabilita in un altro Stato membro, occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale *pro-rata* di detrazione, delle operazioni realizzate tanto dalla summenzionata succursale quanto dalla sua casa-madre, con la precisazione che nel numeratore della frazione di cui sopra devono figurare, oltre alle operazioni soggette ad imposta effettuate da detta succursale, soltanto le operazioni soggette ad imposta realizzate dalla casa madre suddetta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato di immatricolazione della succursale in parola.

Quanto poi al regime probatorio, CGUE 8 novembre 2018, *Cartrans Spedition srl*, ha precisato che l'art. 146, § 1, lett. e), della direttiva n. 2006/112/CE, da un lato, e detta disposizione in combinato disposto con l'art. 153 della direttiva cit., dall'altro, devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'IVA, rispettivamente, per le prestazioni di trasporto direttamente connesse a esportazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che intervengono in tali prestazioni di trasporto è subordinata alla produzione, da parte del debitore, della dichiarazione doganale di esportazione dei beni interessati. A tal riguardo, spetta alle Autorità competenti, ai fini della concessione di dette esenzioni, esaminare se la realizzazione della condizione relativa all'esportazione dei beni interessati possa essere dedotta, con un grado di verosimiglianza sufficientemente elevato, dall'insieme degli elementi di cui tali Autorità possono disporre. In tale contesto, un carnet TIR vidimato dalle Autorità

doganali del Paese terzo di destinazione dei beni, prodotto dal debitore, costituisce un elemento del quale spetta, in linea di principio, a dette Autorità tenere debitamente conto, a meno che queste ultime abbiano precisi motivi per dubitare dell'autenticità o dell'attendibilità di tale documento.

8.3. Direttive *self-executing*.

Anche in materia tributaria non osta alla piena efficacia di direttive il fatto che non siano state trasposte, ove siano qualificabili *self-executing*.

Secondo la Cassazione, nell'ipotesi in cui un'accisa sia stata pagata sulla base di una norma interna successivamente dichiarata in contrasto con una direttiva europea da una sentenza della Corte di Giustizia, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso decorre dalla data del versamento dell'imposta e non da quella, successiva, in cui è intervenuta la pronuncia, purché detta direttiva, benché non tempestivamente traspunta nell'ordinamento italiano, sia qualificabile come *self-executing* (Sez. 5, n. 05956/2019, Succio, Rv. 652967-01).

Diverso è il caso di direttive che attribuiscono agli Stati membri delle facoltà non esercitate: ad esempio, la società controllante non può beneficiare della detrazione dell'IVA all'importazione per le operazioni delle società controllate non residenti, in quanto il legislatore italiano non ha esercitato la facoltà – riconosciuta agli Stati membri dall'art. 4, par. 4, della direttiva n. 388/1977/CEE – di eliminare l'autonomia giuridica fra soggetti facenti parte del gruppo ai fini degli obblighi derivanti dalla disciplina dell'IVA (Sez. 5, n. 03749/2019, Succio, Rv. 652590-01).

9. Le decisioni della Corte di Giustizia in materia tributaria.

Numerose e importanti sono le decisioni rese dalla Corte di Giustizia in materia, fonte di diritto europeo derivato che ha trovato origine per lo più nell'interpretazione del diritto europeo ex art. 267, § 1, lett. a), TFUE, a seguito di richieste di rinvio pregiudiziale sollevate soprattutto, per quanto riguarda l'Italia, da giudici di merito per i quali il rinvio alla Corte di Giustizia è di regola facoltativo, mentre, al contrario, come noto, vi è un obbligo giuridico della Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza, di sollevare il rinvio pregiudiziale, ora disciplinato dall'art. 267, § 3, TFUE, per evitare che in uno Stato membro si consolidi

una giurisprudenza nazionale in contrasto con le norme comunitarie (CGUE 15 settembre 2005, *Intermodal Transports*, § 29).

9.1. Rinvii pregiudiziali promossi dalla Corte di Cassazione.

In via generale, sulla piena facoltà per ogni giudice, inclusa la S.C., in luogo di sollevare la questione di costituzionalità va rammentata la recente decisione della Consulta (Corte Cost. n. 20/2019, punto 2.3 del Considerato in diritto), la quale ha autorevolmente ribadito che «resta fermo che i giudici comuni possono sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, sulla medesima disciplina, qualsiasi questione pregiudiziale a loro avviso necessaria. In generale, la sopravvenienza delle garanzie approntate dalla CDFUE rispetto a quelle della Costituzione italiana genera, del resto, un concorso di rimedi giurisdizionali, arricchisce gli strumenti di tutela dei diritti fondamentali e, per definizione, esclude ogni preclusione». Resta fermo inoltre, il dovere del giudice comune – ricorrendone i presupposti – di non applicare, nella fattispecie concreta sottoposta al loro esame, la disposizione nazionale in contrasto con i diritti sanciti dalla Carta (Corte Cost. n. 63/2019, punto 4.3 del Considerato in diritto).

In applicazione di tale insegnamento, nel semestre in rassegna la Corte di Cassazione ha operato diversi rinvii pregiudiziali, tra i quali se ne distinguono due in materia tributaria.

Il primo è stato sollevato da Sez. 5, n. 02385/2019, Perrino (che ha originato la causa *San Domenico Vetraria SpA c. Agenzia delle Entrate*, C-94/19, 2019/C 182/12) sulla questione se gli artt. 2 e 6 della sesta direttiva, nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata.

Sul versante doganale, Sez. 5, n. 02395/2019, Fuochi Tinarelli, non massimata (che ha generato la causa *Agenzia delle Dogane c. Silcompa SpA*, C-95/19, 2019/C 182/13) si è chiesta se il disposto di cui all'art. 12, n. 3, della direttiva n. 76/308/CEE, circa l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, come modif. dalla direttiva n. 2001/44/CE, in relazione all'art. 20 della direttiva n. 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, possa essere interpretato nel senso che, nel giudizio avviato avverso gli atti esecutivi di riscossione, possa costituire oggetto di disamina, ed eventualmente in quali limiti, il presupposto del luogo (di effettiva immissione in consumo) in cui l'irregolarità o l'infrazione sia stata effettivamente commessa qualora, come nell'ipotesi in giudizio, la medesima pretesa, fondata sulle stesse ed

uniche operazioni di esportazione, venga avanzata, autonomamente, nei confronti del contribuente dallo Stato richiedente e dallo Stato adito, e presso quest'ultimo siano pendenti, contemporaneamente, sia il giudizio sulla pretesa interna sia quello sull'attività di riscossione per l'altro Stato, assumendo un tale accertamento valore ostativo alla richiesta di assistenza e, dunque, a tutti gli atti esecutivi.

Entrambe le questioni sono attualmente pendenti avanti la CGUE (luglio 2019).

9.2. Importanti rinvii pregiudiziali precedentemente promossi.

Appare opportuno ripercorrere brevemente le ulteriori principali questioni pregiudiziali recentemente sollevate dalla Corte di cassazione avanti la Corte di Lussemburgo.

In materia processuale, la Corte di Giustizia ha più volte affermato in via di principio l'autonomia di cui godono gli Stati membri e, circa il diritto al rimborso dell'IVA non dovuta, la Corte di cassazione ha dubitato che le norme di diritto nazionale sulle modalità procedurali e le regole di diritto sostanziale che disciplinano il rimborso dell'imposta non dovuta consentissero l'esercizio del diritto al rimborso. La Corte di Giustizia (CGUE 15 dicembre 2011, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, C-844/11) ha affermato che il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta Amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi.

A proposito della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di cassazione ha disposto rinvio pregiudiziale (Sez. 5, n. 18055/2010, Sotgiu, Rv. 614360-01), in quel caso in relazione alla disciplina prevista dall'art. 3, comma 2-bis, del d.l. 25 marzo 2010, n. 40 conv., con modif., in l. 22 maggio 2010, n. 73, e l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia è di particolare attualità, anche ai fini dell'interpretazione del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, conv. in l. 17 dicembre 2018 n. 136.

La Corte di Giustizia (CGUE 29 marzo 2012, *3M Italia spa*, C-417/10) ha risposto affermando che il diritto dell'Unione - in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'art. 4, § 3, TUE, le libertà garantite dal TFUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione - deve essere interpretato nel senso che non osta, in un procedimento come quello principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'Amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

La questione della nozione eurolunitaria di abuso del diritto in materia tributaria è di permanente attualità, come conferma la Grande Sezione nelle sentenze gemelle del 26 febbraio 2019 (*Skatteministeriet*, C-116/16 e C-117/16, e *N Luxembourg 1*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16), relative a società stabilite in uno Stato membro distributrici di dividendi ad una società collegata stabilita in un altro Stato membro, successivamente trasferiti, interamente o quasi, al di fuori del territorio UE).

Sempre in materia di armonizzazione della medesima imposta indiretta, va anche ricordato il rinvio pregiudiziale (Sez. 5, n. 25035/2013, Conti, non massimata) che ha generato la cd. giurisprudenza *Idexx* (CGUE 11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13), secondo cui gli artt. 18, § 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva (nel testo vigente *ratione temporis*), devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, non può determinare la perdita del diritto medesimo.

Sui due rinvii pregiudiziali che nel corso del 2017 hanno originato le sentenze della Corte di Giustizia *Identi e Prequ' Italia Srl*, si rinvia a quanto già sopra riportato.

Infine, benché non sollevata in materia fiscale, di grande rilievo per le sue ricadute in materia tributaria è l'ordinanza della Consulta (*Corte Cost. n. 117/2019*) con cui è stato operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea sulla facoltà per gli Stati membri di non sanzionare chi si rifiuti di rispondere a domande dell'autorità competente dalle quali possa emergere la propria responsabilità per un illecito punito con sanzioni amministrative di natura «punitiva» e, in caso di risposta negativa, sul se tale disciplina sia compatibile con gli artt. 47 e 48 CDFUE, anche alla luce della giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 6

CEDU e delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, nella misura in cui impone di sanzionare anche chi si rifiuti di rispondere a domande dell'Autorità competente dalle quali possa emergere la propria responsabilità per un illecito punito con sanzioni amministrative di natura «punitiva».

9.3. Interpretazione conforme e disapplicazione.

La Corte di cassazione, anche nel semestre in rassegna, ha fatto costante applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, soprattutto in materia di tributi armonizzati.

Tra i numerosi casi di interpretazione conforme, vi è la precisazione della nozione di cessione di beni imponibili ai fini IVA, ossia l'applicazione, ad esempio da parte di Sez. 5, n. 24471/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 650708-01, della giurisprudenza *Equoland* (CGUE 17 luglio 2014, *Equoland scrl*, C-272/13) in tema d'IVA, con la statuizione secondo cui la cessione di quantità aggiuntive di beni a titolo di sconto non è imponibile ex art. 15, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, purché lo sconto sia stato espressamente concordato tra le parti al momento della conclusione del contratto per l'operazione principale.

Il rapporto di concessione di beni immobili del demanio marittimo, nell'ambito del quale un ente pubblico economico attribuisce ad un soggetto il diritto di occupare e usare, in modo anche esclusivo, il bene pubblico per una durata limitata e dietro corrispettivo, secondo la Cassazione (Sez. 5, n. 27804/2018, Castorina, Rv. 651084-02), rientra nella nozione comunitaria di locazione di beni immobili ai fini IVA, in applicazione della giurisprudenza *Cogep* (CGUE 25 ottobre 2007, *Co.ge.p. srl*), senza che assuma alcun rilievo il regime giuridico di diritto amministrativo del procedimento e dell'atto conclusivo, previsto dall'ordinamento italiano.

Ancora, Sez. 5, n. 24326/2018, Rv. 650524-01, ha affermato che, in tema di accise, il carburante per aeromodellismo rientra nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (ed, a far data dal 1° giugno 2007, comma 4), del d.lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori, in conformità con l'interpretazione data dalla Corte di giustizia (CGUE 18 dicembre 2008, *Afton Chemical Ltd*, C-517/07, § 35) della direttiva n. 92/81/CEE, in un quadro normativo non mutato sul punto per effetto della vigenza della direttiva n. 2003/96/CE. Al contrario, l'imposizione del consumo di oli lubrificanti per fini diversi da combustione e carburazione ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 504 del 1995, che si poneva in contrasto con i principi dettati dalle direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, in base ai quali era obbligatoriamente esente da imposta, è conforme, come chiarito dalla

Corte di Giustizia, alla direttiva n. 2003/96/CE: ne deriva che non sussiste il diritto al rimborso per le imposte versate in periodi successivi alla data del 31 dicembre 2003 (Sez. 5, n. 6138/2019, Fuochi Tinarelli, Rv. 653038-01).

Altre volte, il rapporto tra il diritto nazionale e quello eurounitario si è posto in termini di contrasto irriducibile. Ad esempio (Sez. 5, n. 15198/2019, D'Aquino, Rv. 654134-01), in tema di accise sul consumo di energia elettrica, le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di giustizia, dovendosi evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate, ostacolino indebitamente gli scambi; pertanto, va disapplicata, per contrasto col diritto unionale, la disciplina interna di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. n. 511 del 1988, conv. in l. n. 20 del 1989, avente come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non debenza delle addizionali medesime.

Ancora, in tema di condono fiscale, la Corte di cassazione ha più volte affermato (Sez. 6-5, n. 19661/2018, Napolitano, Rv. 650358-01; Sez. 5, n. 27822/2018, Federici, Rv. 651541-01), che le misure con le quali lo Stato membro rinuncia ad una corretta applicazione o riscossione dell'IVA devono ritenersi incompatibili, anche rispetto alle sanzioni, con la disciplina comunitaria per contrasto con la sesta direttiva, come interpretata dalla Corte di Giustizia (CGUE 17 luglio 2008, *Commissione c. Italia*, C-132/06), trattandosi di misure di carattere dissuasivo e repressivo, la cui funzione è quella di determinare il corretto adempimento di un obbligo nascente dal diritto europeo. Conseguentemente, è stato disapplicato l'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002, che consente la definizione dei rapporti fiscali escludendo le sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento dell'IVA.