

La Corte di Giustizia e il caso Harry: Amministrazione proattiva e tutela giurisdizionale effettiva. L'inaccettabilità dell'inerzia a fronte di un malfunzionamento tecnico^(*)

The Court of Justice and the Harry case: proactive administration and effective judicial protection. The unacceptability of inaction in the face of a technical malfunction

di Silvia Giorgi - 10 settembre 2026

Abstract

Contrasta con il diritto europeo la disciplina italiana, così come interpretata dalla Suprema Corte, secondo la quale un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro diverso da quello di rimborso dell'IVA è privato tanto del diritto al rimborso dell'IVA quanto del diritto di accesso al giudice per contestare l'inerzia dell'Amministrazione tributaria dello Stato membro di rimborso, investita della richiesta di rimborso dell'IVA di detto soggetto passivo, per il solo fatto che tale richiesta non può ritenersi presentata a causa di un malfunzionamento tecnico verificatosi al momento della sua trasmissione elettronica.

Parole chiave: rimborso IVA, malfunzionamento tecnico nella trasmissione elettronica della richiesta, buona amministrazione, tutela effettiva, giudicato

Abstract

The Italian legislation, as interpreted by a final judicial decision, conflicts with European law insofar as it provides that a taxable person established in a Member State other than the Member State of VAT refund is deprived of both the right to a VAT refund and the right of access to the courts so as to challenge a failure to act on the part of the tax authorities of the Member State of refund, to which that taxable person's VAT refund application has been made, on the ground that that application cannot be considered submitted owing to a technical fault in its electronic transmission.

Keywords: VAT refund, technical fault in the electronic transmission of the application, good administration, effective protection, *res judicata*

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. Il diritto ad un'amministrazione "proattiva". - 3. Il diritto alla tutela giurisdizionale effettiva avverso l'inerzia. - 4. Il *trait d'union*: l'inerzia da malfunzionamento tecnico come silenzio significativo. - 5. Conclusioni.

1. A prima lettura la sentenza del 12 marzo 2026, causa C-527/24¹, potrebbe sembrare scarsamente innovativa, ribadendo principi consolidati e sistematizzando, in un quadro unitario, alcuni *leitmotiv* "cari" alla Corte di Giustizia: la centralità del

principio di neutralità nei rimborsi IVA, l'irrelevanza della forma e, soprattutto dei formalismi², il dovere all'efficienza e all'accuratezza dell'istruttoria e, dunque, in sostanza quello ad una buona amministrazione, la possibilità di superare il giudicato nazionale.

L'impatto iniziale offre, dunque una visuale tutto sommato armonica e rassicurante, come quella che si presenta allo spettatore di un paesaggio inglese di Constable.

Ma più ci si sofferma sui singoli passaggi della pronuncia, più ci si accorge di dover mutare l'impressione originaria, finendo per rincorrere il "gioco" di luci e ombre tratteggiate dal Giudice europeo e spostando dunque la metaforica pittorica dal bucolico e rassicurante Constable alle suggestioni in chiaroscuro di Rembrandt.

La "luce" è canalizzata sulla neutralità IVA nella materia dei rimborsi, sulla proporzionalità e sulla buona amministrazione, utilizzati come grimaldello per distogliere l'attenzione dalla parte più "fosca" del percorso: redarguire aspramente tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto la Suprema Corte italiana, entrambe sostanzialmente "ree" di perseverare in prassi ed interpretazioni contrarie al diritto unionale. Per questo il quadro è tutt'altro che rassicurante: la Corte di Giustizia sembra, infatti, condensare in un'unica pronuncia una critica ad un "sistema", censurando al contempo formalismo e inerzia dell'Amministrazione e formalismo e *laissez-faire* della Corte di Cassazione.

Con tali premesse, veniamo ora ai fatti di causa.

La società Harry et Associés presentava istanza di rimborso innanzi all'Amministrazione francese, per operazioni realizzate in Italia. Questa trasmetteva l'istanza del contribuente al Centro Operativo di Pescara (COP), competente per il rimborso. Tuttavia, il file elettronico era affetto da alcuni errori tecnici che lo rendevano illeggibile, per cui, nonostante la correttezza dei vari passaggi di trasmissione e ricezione, il COP non provvedeva ad elaborare ed esaminare l'istanza. Giova precisare che nemmeno si curava di comunicare alcunché circa l'illeggibilità del file ricevuto, rimanendo totalmente inerte.

La Harry interpretava detta inerzia quale diniego, presentando, pertanto, ricorso avverso il rifiuto tacito di rimborso, ottenendo, dapprima una sentenza favorevole poi riformata in appello sulla base della circostanza per cui le disfunzioni tecniche nella trasmissione elettronica della richiesta di rimborso dell'IVA determinavano l'inesistenza della richiesta e la conseguente impossibilità di considerare l'inerzia del COP come una decisione implicita di rigetto dell'istanza.

La Harry presentava, quindi, ricorso in cassazione ma la Suprema Corte confermava la sentenza di appello, con ciò di fatto avallando la tesi della non equiparazione tra l'inerzia dell'Amministrazione e il diniego tacito.

Successivamente la Harry riceveva la notifica di una cartella di pagamento per il rimborso di quanto ottenuto in seguito all'esito favorevole del primo grado di giudizio. Veniva, quindi, istaurato un secondo giudizio, alla base del rinvio alla Corte di Giustizia: la Corte di Giustizia di primo grado di Pescara, infatti, si interrogava sulla compatibilità con il diritto unionale della cartella di pagamento, ritenendo che il diritto al rimborso non possa essere negato a causa di un malfunzionamento tecnico nella

trasmissione elettronica, non imputabile al contribuente. Inoltre, il giudice del rinvio poneva anche la questione relativa al giudicato formatosi sulla pronuncia della Corte di Cassazione, ritenendo che ciò, precludendo, di fatto, il rimborso spettante alla Harry, si ponesse in frizione con il diritto unionale, avendo avallato la decadenza dal diritto al rimborso – pacificamente spettante sotto il profilo sostanziale – per un disguido tecnico formale.

La decisione della Corte di Giustizia si snoda su tre passaggi che saranno qui separatamente analizzati: il diritto ad una buona amministrazione intesa anche come amministrazione “proattiva”; il diritto ad una buona giustizia, intesa come diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo contro l’inerzia dell’Amministrazione tributaria nello Stato membro competente per il rimborso; il *trait d’union* tra l’efficienza amministrativa e quella giurisdizionale che rappresenta, forse, la parte più innovativa e potenzialmente dirompente dell’arresto in commento.

2. Quanto al diritto ad una buona amministrazione, la decisione della Corte si dipana su un tracciato sicuro: ripercorre la centralità del principio di neutralità e la strumentalità del diritto di detrazione e rimborso a preservare il sistema europeo dell’IVA e i suoi principi fondamentali. Prepara così il terreno alla valorizzazione del principio di buona amministrazione di cui all’art. 41 CDUE non invocato, se non implicitamente, attraverso il richiamo al precedente *CHEP Equipment Pooling* del 21 ottobre 2021³, che, invece, aveva ampiamente enfatizzato la Carta.

Sullo sfondo c’è forse un non detto che, tuttavia, emerge tra le righe: la volontà di colpire quello che potremmo definire un “abuso procedimentale” dell’Autorità italiana che, trincerandosi nel malfunzionamento informatico, si era ben guardata dal segnalare alcunché, di chiedere integrazioni, e chiaramente di erogare il rimborso.

L’*iter* argomentativo del Giudice europeo, pur non spingendosi a qualificare la condotta del COP come un abuso da “omissione”, conclude che il COP non abbia impersonato i canoni della buona amministrazione. Dapprima, infatti, ricorda che il principio esige che un’Amministrazione tributaria proceda, nell’ambito di veri e propri “obblighi” di verifica, ad un esame diligente ed imparziale di tutti gli elementi utili rilevanti ai fini dell’adozione della decisione di cui è investita, in modo da assicurarsi di disporre di un quadro completo e affidabile.

Ne discende che, se per un malfunzionamento tecnico, detta Amministrazione si ritrova impossibilitata ad aprire il file contenente una richiesta di rimborso IVA, debitamente e tempestivamente trasmessa per via elettronica, secondo le modalità disciplinate dalla Direttiva 2008/9, non può rimanere inerte ma ha, quanto meno, una specifica obbligazione “reportistica”: deve segnalare al contribuente, anche tramite l’Amministrazione dello Stato di stabilimento, l’esistenza del malfunzionamento, invitando a reiterare l’invio del file.

Il diritto ad una amministrazione proattiva è immanente alla stessa Direttiva 2008/9, là dove prevede che, se l’Amministrazione dello stato di rimborso, ritiene di non essere in possesso di tutte le informazioni necessarie alla decisione, può chiedere informazioni aggiuntive. La previsione sarebbe svuotata di senso – o, meglio di

“effetto utile” secondo la Corte – se per un semplice malfunzionamento tecnico l’Amministrazione interessata potesse semplicemente astenersi da qualsiasi intervento, privando, di conseguenza, l’operatore del diritto al rimborso.

Preparatosi il terreno, da ultimo, il Giudice europeo salda principio di neutralità e diritto ad una buona amministrazione, costruendo il secondo come il corollario procedimentale della prima.

Il diritto ad una buona amministrazione include, in sostanza, quello di imparzialità e di accuratezza istruttoria, che potremmo tradurre, in più ampia prospettiva, secondo i canoni nazionali del buon andamento, dell’efficacia e dell’efficienza dell’azione amministrativa.

Il punto, dunque, era che l’Amministrazione italiana, avvedutasi del malfunzionamento, era nella “posizione” – ignota, invece tanto al contribuente quanto all’Autorità dello Stato di stabilimento – di avvedersi dell’*impasse* tecnico-informatico, che le impediva di disporre di tutti gli elementi utili ai fini della decisione. Era, dunque, ben consapevole di una temporanea improcedibilità dell’istanza, dovuta a mere circostanze tecniche, estranee alla volontà e conoscibilità del contribuente.

Il principio di buona amministrazione avrebbe imposto – a fronte della correttezza quanto meno formale dell’istanza presentata nei tempi e modi prescritti – di invitare il contribuente a correggere la propria istanza, al fine di darne un seguito favorevole. Tale negligenza procedimentale, oltre ad essere espressiva di cattiva amministrazione, ha arrecato un pregiudizio sproporzionato al principio di neutralità, lasciando a carico dell’operatore l’IVA non rimborsata.

La pronuncia della Corte è di grande interesse perché arricchisce il contenuto nell’istruttoria tributaria⁴ anche a fronte di interessi pretensivi.

Nei procedimenti tributari, infatti, a quanto, consta, il diritto ad una buona amministrazione è stato richiamato maggiormente dalla giurisprudenza europea a tutela del contribuente a fronte di interessi oppostivi⁵ ovvero per valorizzare i doveri di informazione e trasparenza dell’Amministrazione finanziaria⁶, fino alla controversa problematica dell’accesso agli atti tributari. L’innovatività, nel caso di specie, si appunta, tra l’altro nel valorizzare l’accuratezza dell’istruttoria e la diligenza dell’Autorità competente, a fronte di interessi pretensivi del contribuente, per tutelarne il pieno soddisfacimento anche attraverso l’efficienza dell’Amministrazione nel valutare possibili “stalli” decisionali, anche dovuti a malfunzionamenti tecnici probabilmente sempre più ricorrenti con la progressiva telematizzazione delle procedure. La Corte lancia, forse inconsapevolmente, un monito: lo iato tra la massiccia trasformazione digitale dell’Amministrazione finanziaria e dei procedimenti e la tutela del contribuente⁷ non può essere colmato da interpretazioni che, al contempo, pregiudicano quest’ultimo, avallando l’inerzia della prima.

Il diritto ad un trattamento imparziale ed equo – che l’art. 41 proclama in modo generalizzato rivolgendosi a istituzioni, organi ed organismi dell’Unione – implica, infatti, per giurisprudenza consolidata e risalente, che siano presi in considerazione tutti gli elementi di fatto e di diritto disponibili al momento dell’adozione dell’atto, al

fine di predisporre la decisione «con tutta la diligenza richiesta e di adottarla prendendo a fondamento tutti i dati idonei ad incidere sul risultato»⁸.

L'eshaustività dell'istruttoria è, quindi, strumentale all'imparzialità delle decisioni e all'equità delle medesime, sia sotto il profilo sostanziale, sia sotto quello procedurale che implica inevitabilmente il rispetto delle garanzie di cui al comma 2 del medesimo art. 41 da parte dell'Autorità procedente (contraddittorio, difesa, motivazione accesso ai documenti...). Ed esige, nell'intendimento della Corte, anche che l'Amministrazione si faccia carico di una sorta di "extra" istruttoria, sollecitando il contraddittorio non soltanto affinché il contribuente fornisca eventuali integrazioni o precisazioni, rispetto alle informazioni e ai documenti prodotti nella propria istanza di rimborso, ma ancora prima segnalandogli eventuali problemi di corretta ricezione del file.

Il dovere ad una buona amministrazione è, dunque, al contempo baluardo efficientistico e garantistico, ergendosi anche a corollario del generale principio di buona fede e collaborazione Fisco - contribuente⁹.

Per quanto non esplicitato dalla Corte è chiaro che il criterio il malfunzionamento/vizio informatico, evincibile *ictu oculi*, segna il confine della buona fede dell'Amministrazione finanziaria: il COP, infatti, si era avveduto del problema ed era, peraltro, l'unico "depositario" di tale conoscenza. Come anticipato, il Giudice europeo mira a "sanzionare" un caso non solo di cattiva amministrazione ma forse anche di mala fede "camuffata" da inerzia.

Chiarito come si debba atteggiare il diritto – dovere ad una buona amministrazione, è di estremo interesse rilevare come, nel sistema dell'IVA, esso si saldi al principio di neutralità. Con un passaggio significativo ma non particolarmente argomentato, la Corte conclude per la sussistenza, nel caso in commento, di una violazione del principio di neutralità o di buona amministrazione, quasi i due si ponessero come principi alternativi.

Invero, ad una più attenta riflessione, il secondo si atteggia a corollario procedimentale del primo.

Nel sistema dell'IVA, infatti, pur nella polivalenza del principio e nelle sue diverse declinazioni¹⁰, la neutralità si sintetizza giuridicamente nel divieto di discriminazione tra soggetti e attività, nonché tra diverse tipologie di beni o servizi scambiati, al fine di rimuovere gli ostacoli di ordine economico, che altererebbero la concorrenza. Di tal che la limitazione, l'annullamento o l'applicazione discriminatoria del diritto di detrazione o di quello di rimborso, possono implicare una lesione del principio di neutralità e, con essa, la parità di trattamento tra operatori economici in concorrenza tra loro sul mercato¹¹.

Sul versante procedimentale, come visto, il principio di buona amministrazione garantisce, fra l'altro, imparzialità ed equità delle decisioni amministrative e, nel sistema dell'IVA – secondo quanto solo adombrato dalla pronuncia in commento – la non discriminazione giuridica ed economica tra gli operatori, garantendo che non rimangano gravati dell'IVA di cui abbiano, invece, diritto ad ottenere il rimborso.

Neutralità e buona amministrazione si saldano così, concorrendo a garantire la parità di trattamento tra gli operatori, rispettivamente, sul versante sostanziale e procedimentale, entrambi declinati in chiave anti-formalistica. Non a caso, la paralisi decisionale opposta dal Fisco italiano si era arroccato sull'elemento formalistico del malfunzionamento informatico. Argomenti agilmente smontato dalla Corte, incline solitamente a svalutare elementi e adempimenti meramente formali, a fronte della conclamata sussistenza del diritto di detrazione¹², con considerazioni applicabili anche al diritto al rimborso.

In questi termini, il diritto ad una buona amministrazione si avvantaggia di quell'impronta antiformalistica – qui tratteggiata anche come schermo rispetto “all'abuso di inerzia” del COP – tipica della giurisprudenza della Corte a presidio dell'effettività di detrazione e rimborso per preservare la neutralità del sistema impositivo¹³.

3. Nella seconda parte della pronuncia, la Corte si interroga sull'effettività della tutela giurisdizionale accordata al contribuente in caso di inerzia dell'Amministrazione dello Stato di rimborso. Ancora una volta la base giuridica unionale si rinviene nella Direttiva 2008/9 e, in particolare, nell'art. 23, par. 2, secondo cui in caso di “stallo” dell'Amministrazione – ovvero se la decisione non equivale né ad una accettazione né ad un rifiuto della richiesta di rimborso IVA – il soggetto passivo non residente deve poter instaurare un procedimento amministrativo o giudiziario equivalente a quello esperibile dagli operatori stabiliti nello Stato interessato e, nel caso in cui non siano previste procedure *ad hoc*, l'assenza di decisione si considera un rigetto.

Nella fattispecie, la disciplina italiana del c.d. silenzio rifiuto di cui all'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 non è distonica con il diritto unionale, offrendo la possibilità di impugnare il silenzio dell'Amministrazione protrattosi per oltre 90 giorni dall'istanza. Tuttavia, l'interpretazione che ne ha fornito la Suprema Corte, proprio nel caso Harry, è palesemente confliggente con il citato art. 23, par. 2, Direttiva.

Con tale premessa, la Corte di Giustizia, torna sulla questione del giudicato anti-europeo, ritenuto in linea di principio inderogabile, salvo ipotesi “eccezionali”.

Dall'analisi storica della giurisprudenza emerge, infatti, come siano state ripetutamente affermate la centralità e il valore del giudicato¹⁴; in linea di principio, dunque, non sussiste un generale principio di disapplicazione del giudicato anti-europeo, in quanto ciò contrasterebbe con il principio della certezza del diritto¹⁵.

Tuttavia, questo assetto, è stato progressivamente meglio definito e, pur ribadendo il principio di autonomia procedimentale degli Stati membri, la Corte ha tratteggiato le circostanze “eccezionali” legittimanti possibili deroghe all'intangibilità del giudicato. Nella sentenza *Lucchini*¹⁶, la Corte giunge a disapplicare l'art. 2909 c.c. e, conseguentemente, a non riconoscere efficacia al giudicato nazionale in quanto contrastante con una pronuncia della Commissione europea che aveva dichiarato talune misure quali aiuti di Stato incompatibili; ciò in quanto la materia degli aiuti di Stato è di competenza esclusiva della Commissione e quindi la pronuncia nazionale

ha, di fatto, perpetrato una sorta di invasione di campo, in una materia in cui l'ordinamento interno non ha competenza alcuna.

Con la sentenza *Olimpiclub*¹⁷, apparentemente rappresentativa di un mutato orientamento della giurisprudenza UE sono, invero, riaffermate tanto la centralità del giudicato quanto l'autonomia degli Stati membri, introducendo, tuttavia, un'ipotesi di deroga nel caso in cui, in ambito IVA, il giudicato interno debba cedere in quanto errato perché reso in violazione del diritto unionale, con specifico riferimento ad un'ipotesi di abuso del diritto.

Il Giudice di Lussemburgo non ha, dunque, di fatto mai compiuto il “salto epocale” di sancire la generalizzata disapplicazione del giudicato anti-europeo, difendendo il noto principio di autonomia procedimentale in nome dell'effettività comunitaria e piegando, in senso euro-orientato, l'interpretazione domestica dell'art. 2909 c.c.¹⁸.

Nel caso in commento, tuttavia, pur senza un vero e proprio salto, la forzatura sembra maggiore. La Corte, per non colpire apertamente e direttamente l'autorità di cosa giudicata, tenta di ripercorrere il tracciato *Olimpiclub*: scavalcare la definitività nazionale allorché il giudizio di rinvio verta un diverso periodo di imposta o un diverso oggetto¹⁹. Chiarito che la pronuncia della Suprema Corte è contraria al diritto europeo, l'estensione del giudicato anche al giudizio di rinvio produrrebbe un effetto moltiplicatore sulla violazione originaria, senza possibilità di emendarla in senso euro-orientato.

E qui si compie forse il piccolo balzo in avanti della Corte di Giustizia: ritiene, infatti, che la Corte di Cassazione non si sia espressa nel merito del rimborso spettante alla Harry; se, dunque, il giudicato investe la supposta inesistenza formale dell'istanza di rimborso illeggibile per un malfunzionamento tecnico, il procedimento principale riguarda, invece, la legittimità della cartella di pagamento per il recupero dell'IVA rimborsata nelle more del giudizio. L'oggetto dei due giudizi, con riserva di ulteriori verifiche da parte del Giudice del rinvio, è diverso e ciò giustifica la disapplicazione del giudicato incompatibile con il diritto europeo. Diversamente opinando, infatti, si priverebbe il contribuente tanto del diritto al rimborso quanto del diritto di accesso al giudice per contestare l'inerzia dell'Amministrazione a fronte di un mero malfunzionamento tecnico dell'istanza di rimborso al momento della sua trasmissione.

Lo snodo è in questo passaggio: trasformare la non-pronuncia della Corte di Cassazione nel merito, dovuta alla pregiudiziale questione di inammissibilità del ricorso per mancata formazione del silenzio- rifiuto, nella “ragione” della differenza tra il giudizio definito ed il giudizio principale. Invero, il giudizio sul rimborso ha sì un diverso oggetto rispetto a quello sulla cartella, ma il titolo incartato da quest'ultima è, secondo la disciplina italiana, intangibile, proprio perché munito dell'efficacia della *res iudicata*. E la Corte confonde, o più probabilmente finge di confondere con il trucco di luci e ombre di Rembrandt, causa ed effetto della mancanza di posizione della Suprema Corte sul merito del rimborso. Il “fare stato” di cui all'art. 2909 c.c. si risolve, infatti, nella preclusione ad un nuovo accertamento quando i successivi processi abbiano ad oggetto la medesima situazione giuridica soggettiva²⁰.

La Cassazione, infatti, non si è addentrata nel merito proprio perché lo ha assorbito nella pregiudiziale questione di ammissibilità del ricorso avverso l'inerzia amministrativa, ma ciò, sulla base della disciplina domestica degli atti impugnabili e dell'impugnazione per i c.d. vizi propri, precluderebbe un riesame del titolo incartato nella cartella di pagamento. È, dunque, attraverso il "diversivo" dell'alterità tra i due giudizi che il diritto unionale irrompe vigorosamente sul giudicato domestico, travolgendolo in un caso in cui, invero, l'alterità tra i due giudizi è meramente apparente e formale, a fronte del giudicato che copre il titolo su cui si fonda l'atto di recupero.

Ancora una volta, non si compie un salto epocale, perché la tendenziale inderogabilità del giudicato è "salvata" e filtrata attraverso la "luce" sulla diversità dell'oggetto del giudizio ma, seppur in ombra, almeno un piccolo balzo è stato compiuto.

4. Nei termini anzi detti, la Corte salda efficienza amministrativa e giurisdizionale. Il *trait d'union* è dirompente: l'inammissibilità dell'inerzia amministrativa a fronte di un malfunzionamento tecnico e la sua equiparazione al silenzio allorché l'Amministrazione assuma una sorta di "posizione di garanzia" nei confronti del contribuente ignaro del vizio informatico che condiziona la leggibilità della sua istanza.

L'Autorità competente per il rimborso è responsabilizzata proprio in virtù del *gap* conoscitivo di cui si avvantaggia, essendo l'unico soggetto in grado di avvedersi del malfunzionamento informatico e, dunque, quello "investito" dell'obbligo di segnalazione. In questi termini, assume idealmente quella che nel modello penalistico è una "posizione di garanzia", intesa quale obbligo di agire riconducibile al dominio esercitato su un'attività dalla quale derivano pericoli per gli interessi di terzi.

Implicitamente, la Corte di Giustizia amplia il novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992²¹, estendendolo all'inerzia a fronte di un malfunzionamento informatico. Che non è vero e proprio silenzio, in quanto quest'ultimo presupporrebbe un'istanza compiutamente formulata e, secondo l'interpretazione della Suprema Corte, circostanziata. È, dunque, inerzia pura, anche a fronte di istanze del contribuente formalisticamente imperfette, ma la cui imperfezione tecnica è nota solo al "garante" dell'efficienza procedimentale.

Rispetto, dunque, ad una giurisprudenza domestica rigorosa e sbilanciata nell'esigere dal contribuente l'eshaustività istruttoria, al punto da considerare non formato il silenzio-rifiuto su istanze generiche in quanto mancanti dell'indicazione degli estremi del versamento e degli importi chiesti in restituzione²², la Corte di Giustizia riequilibra l'asse di diligenza e responsabilità.

Il contribuente deve, infatti, ottemperare agli obblighi derivanti dal sistema dell'IVA e soggiacere ai relativi termini, purché fissati secondo i noti parametri dell'equivalenza e dell'effettività²³. Eventuali errori non possono, dunque, essere lamentati in caso di negligenza o tardività imputabile al contribuente medesimo, in ragione al principio di prossimità della prova secondo cui «il soggetto passivo è nella posizione migliore per conoscere in concreto il contenuto delle operazioni»²⁴.

L'Amministrazione, tuttavia, non può giovare di circostanze esterne, estranee al dominio ed alla conoscibilità del contribuente medesimo, che impediscano la formazione di un'istanza formalmente ineccepibile. Deve, in prima battuta, segnalare l'errore nella trasmissione elettronica.

Nel caso di inerzia, opera la *fictio iuris* disegnata dalla Corte di Giustizia: anche a fronte di una richiesta illeggibile per un malfunzionamento derivante dalla trasmissione informatica, si considera perfezionato il silenzio ex artt. 19 e 21 D.Lgs. n. 546/1992. Così ampliando l'elenco domestico degli atti impugnabili anche all'ipotesi di "paralisi" amministrativa per cause tecniche, estranee al dominio del soggetto passivo e di cui quest'ultimo non può essere a conoscenza.

È, dunque, nel saldare tutela amministrativa e giurisdizionale che il Giudice europeo irrompe con maggior slancio nel sistema domestico, cui implicitamente muove una critica radicale, giacché la tutela giurisdizionale non è stata in grado, nella fattispecie, di rimuovere la lesione ai diritti perpetrata dall'Amministrazione finanziaria. E detta irruzione colpisce direttamente il cuore del processo, tipicamente esorbitante dalla competenza europea, con un surrettizio ampliamento degli atti impugnabili.

5. La pronuncia del Giudice europeo – laddove la si voglia enfatizzare come una sorta di orientamento che trascende il caso in commento – offre innumerevoli spunti rispetto all'avvento della digitalizzazione dei procedimenti amministrativi e tributari anche a livello europeo.

Per quanto non si possa trarre alcun monito dal caso annotato, certamente induce a sviluppare talune riflessioni di più ampio respiro.

Con riferimento alla digitalizzazione dell'Amministrazione finanziarie e dei relativi procedimenti, si pone il tema del diritto ad una buona amministrazione digitale, non solo per il profilo dell'imparzialità e dell'equità delle decisioni²⁵ ma anche rispetto alle problematiche tecnico operative che – nell'intendimento della Corte – non possono ricadere sul contribuente. Anzi, qualora, come nella fattispecie, quest'ultimo non abbia alcun "dominio" dello strumento né la capacità di avvedersi del vizio, l'Amministrazione finanziaria diviene depositaria di una sorta di "posizione di garanzia", una posizione di tutela espressione, al contempo, di collaborazione, responsabilizzazione ed efficienza. La Corte pone le fondamenta per la costruzione di un procedimento tributario digitale con contrappesi tra diritti e doveri, responsabilizzando l'Amministrazione allorché la trasmissione telematica determini l'improcedibilità dell'istanza per causa (formale) non imputabile al contribuente (né da questi conoscibile) e, dunque, là dove l'inerzia conduca ad un esito di palese iniquità, spingendola ad innescare un momento partecipativo che sposti nuovamente sul contribuente la responsabilità dell'esautività istruttoria (sostanziale).

Quello che emerge, è, in definitiva, un condivisibile messaggio volto a creare fiducia nel "sistema", per arginare quella percezione di diffidenza e iniquità²⁶ che potrebbero finanche essere amplificate dai processi di digitalizzazione dei procedimenti. La Corte pone, in sostanza, un argine a possibili zone franche a derive deresponsabilizzanti tanto le Amministrazioni quanto i Giudici, dipingendo, in chiaroscuro, un "sistema"

efficiente, che parte da una garanzia minimale: un obbligo di interlocuzione tra l'Amministrazione competente per il rimborso e il contribuente, per denunciare possibili ostacoli alla procedibilità dell'istanza di cui solo la seconda può essere a conoscenza. Un'Amministrazione proattiva che si fa carico della segnalazione dell'ostacolo per avviarne la rimozione, in quanto il rimborso non è concessione, ma atto dovuto per garantire la neutralità dell'IVA e la fiducia nel sistema nel suo complesso²⁷.

Qualora il primo tassello dell'*iter* efficientistico tratteggiato dal Giudice europeo fallisca, incombe sul giudice dello Stato membro l'onere di ripristinare responsabilizzazione e credibilità valutando nel merito la spettanza del rimborso, al riparo da orpelli formalistici e scorciatoie per non decidere.

Solo da ultimo, quand'anche la tutela giurisdizionale sia svuotata di senso, cade la scure europea: la decisione del giudice nazionale, palesamente distonica con il diritto europeo (e, verrebbe da aggiungere enfaticamente con il sistema di collaborazione e fiducia proclamato a livello statutario anche nel diritto interno) può essere scavalcata, anche se definitiva, in sede di recupero, da parte dell'Autorità fiscale, degli importi rimborsati in pendenza di giudizio.

È, in definitiva, una sentenza che poderosamente riafferma il primato del "diritto" sulla "tecnica"²⁸, richiamando ad ordine e responsabilità.

Il meccanismo, così delineato per instillare fiducia, sembra, tuttavia, avere una falla: nel caso in commento, la Corte riesce a superare il giudicato nazionale, ricorrendo al "diversivo" dell'alterità dell'oggetto tra il giudizio sul rimborso e quello sulla cartella di pagamento con cui il COP reclamava il pagamento di quanto versato in esecuzione della sentenza di primo grado favorevole al contribuente. La falla potrebbe aprirsi quando detto diversivo non sia utilizzabile: o perché anche i giudici di merito avallano l'inerzia amministrativa o perché l'Amministrazione, pur soccombente nelle fasi di merito, sia riottosa al rimborso.

Tale possibile *vulnus* potrà essere rimosso soltanto qualora i giudici nazionali siano davvero ispirati in senso euro-orientato ovvero quando la stessa Corte di Giustizia sarà pronta a lanciarsi nel paventato "salto epocale": il superamento del giudicato anti-europeo anche oltre il criterio in chiaroscuro dell'alterità dei periodi di imposta o dell'oggetto di giudizio.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Si veda anche, per diverse chiavi di lettura, i commenti di MILIOTO P., *Il rimborso dell'Iva garantito dai principi unionali nonostante il giudicato interno contrario*, in *Tax News - Supplemento online alla Rivista trimestrale di diritto tributario*, 7 luglio 2026; MARINO G. - MIGLIORATI B.M., *La Corte di Giustizia UE apre la strada alla rimessione in termini connessa all'uso delle procedure digitali nel diritto tributario: prevalenza della sostanza sulla forma e tutela del contribuente al di là del giudicato interno*, in corso di pubblicazione su *Riv. trim. dir. trib.*; SPINELLO F., *Rimessione in termini per errore scusabile "telematico" e "soccorso istruttorio" nel diritto tributario*, in corso di pubblicazione su *Dir. prat. trib. int.*

² Sull'approccio unionale rispetto a forme e formalismi, MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019.

³ Corte di Giustizia UE, 21 ottobre 2021, causa C-396/20, *CHEP Equipment Pooling*, in *Tax News*, 2022, 2, 603 ss., con nota di GIORGI S., *Rimborso IVA, neutralità e diritto ad una buona amministrazione*.

⁴ VIOTTO A., *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali dei contribuenti*, in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 213.

⁵ Per tutte le declinazioni, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia, si veda l'opera collettanea già citata, PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*.

⁶ PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, 114.

⁷ DEL FEDERICO L., *Sui diritti dei contribuenti nell'era della trasformazione digitale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 1, 71 ss., in partic. 88.

⁸ Cfr. Tribunale UE, sentenza 19 marzo 1997, T- 73/95, *Oliveira c. Commissione*, punto 32.

⁹ DEL FEDERICO L., *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 2013, 4, 851 ss.; AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 1, 11 ss.

¹⁰ DE LA FERIA R., *The Eu Vat System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009, 263. Nella dottrina italiana, si veda MILIOTO P., *Studi preliminari sulla neutralità nell'Iva europea*, Padova, 2025, anche per gli ampi riferimenti bibliografici.

¹¹ MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, 67.

¹² Corte di Giustizia, sentenza 8 novembre 2018, causa C-495/17.

¹³ BASILAVECCHIA M., *La neutralità dell'Iva tra effettività e cautele*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 905.

¹⁴ Corte di Giustizia UE, 1° giugno 1999, causa C-126/97, *Eco Swiss*; Corte di Giustizia UE, 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Kobler*; Corte di Giustizia UE, 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione contro Italia*; Corte di Giustizia UE, 16 marzo 2006, causa C-234/04, *Kapferer*.

¹⁵ Sull'impianto teorico del giudicato tributario, FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, specialmente, per quanto riguarda l'effettività del giudicato e la garanzia degli effettività del provvedimento 29 ss.

¹⁶ Corte di Giustizia UE, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*. In dottrina, cfr. CONSOLO C., *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la "ferrea" forza del giudicato sostanziale?*, in *Corr. giur.*, 2007, 9, 1189 ss.; BIAVATI P., *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2007, 5, 1591 ss.; PETRILLO G., *Il "caso Lucchini": il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 3, II, 413 ss.; TESAURIO F., *The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of "External" Res Iudicata in Conflict with European Law*, in PISTONE P. (a cura di), *Legal Remedies In European Tax Law*, IBFD, 2009, 507.

¹⁷ Corte di Giustizia UE, 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 1, 13 ss., con nota di BASILAVECCHIA M., *Il giudicato esterno cede all'abuso di diritto (ma non solo)*, e in *Rass. trib.*, 2009, 6, 1846 ss., con nota di MICELI R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*. Cfr. anche DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 14.

¹⁸ MICELI R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, cit.; RICCI C., *Valenza espansiva del giudicato tributario, abuso del diritto, simulazione e interposizione fittizia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 2, 438 ss.

¹⁹ Corte di Giustizia UE, 16 gennaio 2025, causa C- 376/2023, *Baltic Container Terminal*.

²⁰ FRANSONI G. - RUSSO P., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 858 ss.

²¹ In tema, tra i lavori monografici più recenti, RASI F., *L'interesse a ricorrere nel processo tributario. Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova, 2022; KOSTNER A., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022.

²² Si segnala, ad esempio, Cass., 23 aprile 2025, n. 10603, secondo cui a fronte di un'istanza generica non si forma il silenzio rifiuto, con conseguente non impugnabilità. In particolare, la Corte richiede l'indicazione degli estremi del versamento e gli importi chiesti in restituzione. Chiaro che questo orientamento che, nella fattispecie riguarda un rimborso IRPEF, dovrebbe essere rivisto alla luce della sentenza in commento, quanto meno con riferimento ai rimborsi IVA, imponendo all'Amministrazione un'interlocuzione di approfondimento istruttorio.

²³ Corte di Giustizia, 21 marzo 2018, causa C- 533/2016.

²⁴ Così Corte di Giustizia UE, C-396/20, cit.

²⁵ CAVALLO PERIN R. - GALETTA D.U. (a cura di), *Il diritto dell'Amministrazione pubblica digitale*, Torino, 2020; DORIGO S. (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020; SERRANO ANTÓN F., *Artificial Intelligence and Tax Administration: Strategy, Applications and Implications, with Special Reference to the Tax Inspection Procedure*, in *World Tax Journal*, 2021, vol.13, no. 4. In particolare, sul tema, si vedano i volumi conclusivi dell'attività di ricerca scientifica svolta nell'ambito dell'omonimo Progetto di ricerca di Rilevante di Interesse Nazionale (PRIN-2020), finanziato dal Ministero dell'Università e della Ricerca, *La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*: volume I, a cura di CARPENTIERI L. - CONTE D., Milano, 2023; volume II, a cura di MARELLO E. - CONTRINO A., Milano, 2023; volume III, a cura di MONTANARI F. - CONTRINO A., Milano, 2025; volume IV, a cura di MARCHESELLI A. - FARRI F., Milano, 2025.

²⁶ GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016, 7.

²⁷ Sulla centralità della fiducia nei rapporti tra contribuente e Autorità fiscale, si veda l'originale contributo di CONTRINO A. - SALVATI A., *La centralità della fiducia e del rapporto con l'Autorità nell'adempimento dell'obbligazione tributaria: le indicazioni ritraibili dagli studi psico-sociali e di "cinema e diritto"*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 559 ss.

²⁸ IRTI N. - SEVERINO E., *Dialogo su diritto e tecnica*, Bari, 2001.