



Integrazione “negativa” e principi “positivi” del diritto UE in materia tributaria

DI ANTONIO GUIDARA*

Sommario: 1. Premessa – 2. La materia tributaria nei Trattati: previsioni esplicite. – 3. Altre previsioni che danno rilievo alla materia tributaria nei Trattati. – 4. (*segue*): e nella CDFUE – 5. Necessità di una maggiore integrazione: la posizione della Commissione europea. – 6. (*segue*): i principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri.

1. Premessa.

Il titolo non esprime di certo giudizi di valore, ma vuole semplicemente rappresentare una declinazione in negativo e in positivo dei contenuti in esso richiamati e vuole farlo marcando in qualche modo un contrasto in realtà poco avvertito, giacché la seconda delle due declinazioni non è affatto frequente come invece si può essere indotti a pensare dal comune sentire. Il che testimonia, come meglio si vedrà in prosieguo, quanto poca sia l’integrazione europea in ambiti essenziali della sovranità e, più in generale, della vita degli Stati, quali sono quelli tributari.

L’enfasi, poi, vuole accentuare, per un verso la constatazione di una scarsa integrazione nella materia tributaria, per altro verso alcuni contenuti, che nella stessa materia per chi scrive si prestano *de iure condito* a fondare una maggiore ed auspicabile integrazione, in linea con lo spirito della ricerca che promuove questo Volume¹. E l’esposizione che segue procede nello stesso ordine, indugiano forse nella descrizione dell’attuale stato dell’integrazione tributaria,

* Professore associato presso l’Università degli studi di Catania.

¹ Il riferimento è al progetto di ricerca “MIND - Migrazioni, INtegrazione, Democrazia: le frontiere dei diritti nel tempo e nello spazio” del Dipartimento di Scienze umanistiche dell’Università di Catania; ma anche al progetto di ricerca “PRO.PO.S.T.E. - PROcessi, POTeri, Soggetti: Tradizione ed Evoluzione” del Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università di Catania.

Il Volume (di prossima pubblicazione per i tipi di Mondadori), cui pure è destinato il presente contributo, è interdisciplinare, coinvolge non solo giuristi ed è destinato gioco forza ad un pubblico notevolmente eterogeneo: il che ha indotto chi scrive a preferire un taglio per così dire più comunicativo.

ma allo stesso tempo ponendo in qualche modo le premesse per coglierne un possibile superamento.

2. La materia tributaria nei Trattati: previsioni esplicite.

2.1. Tra le materie di competenza esclusiva dell'Unione europea, di cui all'art. 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, d'ora in poi TFUE, ai fini che qui interessano risalta l'«unione doganale»², con cui appunto esordisce l'elenco dell'articolo citato. Scopo dell'UE è il mercato interno, ossia «uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati»³, che storicamente rappresenta il motore dei processi di integrazione europea, per l'istaurazione e il funzionamento del quale gli stessi si spiegano. Per arrivare a tanto non sono possibili né barriere doganali tra gli Stati membri né tributi degli stessi che possano incidere sulla circolazione dei beni all'interno del mercato, ossia è necessaria un'unione doganale⁴. Le previsioni dedicate nel TFUE (artt. 30-37) si rifanno a quelle del previgente Trattato che istituisce la Comunità europea, noto come TCE (artt. 25-31 e 135).

In verità l'unione doganale non ha soltanto contenuti tributari, riguardando tutto ciò che attiene al passaggio delle merci dall'Unione e dai paesi dell'Unione e i paesi estranei ad essa, ossia le importazioni e le esportazioni, e che inevitabilmente rifluisce anche su profili ulteriori, quali quelli che attengono a standard qualitativi, al rispetto di regole prodromiche o connesse, alla tutela specifica di alcune produzioni e/o beni, ecc. Tant'è che già nel TFUE l'unione doganale è declinata: anche come cooperazione doganale tra gli Stati membri e tra questi ultimi e la Commissione, per il cui rafforzamento Parlamento europeo e il Consiglio sono chiamati a legiferare⁵; ma anche come divieto di restrizioni quantitative alle importazioni e alle esportazioni tra gli Stati membri (che non trovino giustificazioni in specifici motivi, appositamente individuati ed estranei al funzionamento del mercato⁶, fermo restando che

² L'art. 3 cit., che, come è noto, enuncia le materie di competenza esclusiva dell'Unione europea – per le quali, cioè, solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti, mentre gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti della stessa – dispone: «1. L'Unione ha competenza esclusiva nei seguenti settori: a) unione doganale; b) definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno; c) politica monetaria per gli Stati membri la cui moneta è l'euro; d) conservazione delle risorse biologiche del mare nel quadro della politica comune della pesca; e) politica commerciale comune.

2. L'Unione ha inoltre competenza esclusiva per la conclusione di accordi internazionali allorché tale conclusione è prevista in un atto legislativo dell'Unione o è necessaria per consentirle di esercitare le sue competenze a livello interno o nella misura in cui può incidere su norme comuni o modificarne la portata».

³ Così l'art. 36, comma 2, TFUE. Ma al mercato interno è specificamente dedicata la parte III del TFUE.

⁴ Cfr. ad esempio: P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, p.141 ss., ove poi si ribadisce che l'unione doganale «assicura la neutralità del prelievo doganale rispetto alla circolazione delle merci nel territorio comunitario e si collega funzionalmente al regime delle libertà fondamentali del mercato comune»; F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p.48 ss.

⁵ Cfr. art. 33 TFUE.

⁶ Per l'art. 36 TFUE divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito in deroga alle statuizioni generali di cui ai precedenti artt.34 e 35, possono essere giustificati da «motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale».

«divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri»⁷) e riordino dei monopoli nazionali⁸.

Non vi è dubbio, però, che un ruolo di primo piano sia rivestito da dazi e figure similari. Per l'appunto l'unione doganale «comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi»⁹. Il fatto che dazi e figure similari possano perseguire finalità particolari (ad esempio di protezione di talune produzioni interne) non ne muta la riconduzione al prelievo fiscale (sui movimenti transfrontalieri delle merci), dal momento che i tributi ben si prestano al perseguimento di fini ulteriori rispetto alla contribuzione alle spese pubbliche: si pensi ad esempio ai tributi ambientali, con cui si combattono varie forme di danneggiamento dell'ambiente¹⁰.

Nell'esplicazione della competenza esclusiva dell'Unione Europea di cui si tratta sono stati emanati, da ultimi, il Codice Doganale dell'Unione, ma anche i relativi atti delegati ed esecutivi¹¹. E nelle diverse fonti sono stati regolati puntualmente gli aspetti sostanziali e

⁷ Così prosegue l'art. 36 cit. nella nota precedente. Sul che si veda anche la comunicazione 23 marzo 2021, n. 2021/C100/03 (comunicazione della Commissione: guida agli articoli da 34 a 36 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

⁸ Cfr. artt. 34-37 TFUE.

⁹ Così l'art. 28 del TFUE. Cfr. anche i successivi artt. 29 e 30.

¹⁰ Che i tributi possano avere finalità extrafiscali è pacifico (in tal senso già A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p.58 s., ove dopo l'affermazione che l'ente pubblico introduce i tributi «allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso» si precisa che «non sempre quello scopo costituisce il motivo unico dell'imposizione. Il mezzo dell'imposta infatti si presta ad essere adoperato per il raggiungimento anche di scopi non fiscali»), tant'è che in quegli ordinamenti in cui si è realizzata una codificazione tributaria, come la spagnola *Ley General Tributaria*, si dice espressamente che «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución» (così l'art.2, comma 2, della LGT). Ciò, poi, è evidente particolarmente con alcuni tributi, quali sono appunto i dazi: già A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p.58 s., ove appunto si dice che «il campo, nel quale più largamente ed intensamente si manifesta il fenomeno dell'imposta rivolta a scopi non fiscali, è quello dei dazi doganali (...) Per alcuni dazi lo scopo non fiscale è addirittura preponderante su quello fiscale; tuttavia essi conservano il carattere originario dell'imposta, e non si distinguono giuridicamente dagli altri dazi, per il motivo che il loro regolamento non ha subito modificazioni essenziali per effetto del nuovo scopo. E continua quindi ad imprimere al dazio protettivo la medesima struttura che alle altre imposte»; più di recente e specificamente si vedano ad esempio S. ARMELLA, *Diritto doganale*, Milano, 2015, p.36 ss.; A. DI SALVO, *Elementi di diritto doganale* in E. Della Valle (a cura di), *Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione Europea*, Torino, 2021, p.169.

Va da sé che lo scopo extrafiscale può assumere un'importanza tale da far qualificare gli stessi tributi come tributi di scopo, una categoria eterogenea e di difficile perimetrazione – cui si fanno afferire pure i tributi ambientali – contraddistinta da un vincolo di destinazione del gettito, sia pure di diversa natura ed intensità (finanche capace di compenetrare la fattispecie imponibile e riverberarsi nei rapporti tra amministrazione e contribuente): di recente si veda per tutti, anche per i riferimenti, C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche* in Rivista trimestrale di diritto tributario 2021, p. 357 ss.

Su genesi ed evoluzione dell'unione doganale oltre ai contributi più recenti sopra citati si vedano ad esempio: L. DANIELE, *Circolazione delle merci nel diritto comunitario* in *Digesto delle Discipline pubblicistiche*, III, 1994, p. 63 ss.; P. PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. Dir.*, Agg., Milano, 2001, Agg. V, p. 1073 ss.; A. DE CICCO, *Tariffa Doganale Comune*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sez. Commerciale*, Agg., III, 2007, p. 845 ss.; P. BELLANTE, *Il sistema doganale: evoluzione, istituti, adempimenti*, Torino, 2020, p. 87 ss.

¹¹ Il riferimento è al regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il Codice Doganale dell'Unione del 9 ottobre 2013, n.952/2013. Tra gli atti delegati ed esecutivi cfr.: il Regolamento delegato della Commissione del 28 luglio 2015, n.2015/2446, che integra determinati elementi non essenziali del codice; il Regolamento di esecuzione della Commissione del 24 novembre 2015, n.2015/2447, che specifica il codice al fine di realizzarne uniformi interpretazioni ed applicazioni; il Regolamento delegato della Commissione del 17 dicembre 2015, n.2016/341, che integra il codice per quanto riguarda alcune norme transitorie e modifica il

procedurali della disciplina (relativi all'obbligazione doganale, ai soggetti coinvolti, alla tariffa doganale comune, alla classificazione tariffaria delle merci, all'origine delle stesse, al loro valore in dogana, ai regimi speciali, ecc.), residuando agli Stati membri i profili applicativi e strettamente interni¹².

regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione; il Regolamento di esecuzione della Commissione del 14 novembre 2017, n.2017/2089/UE, sulle disposizioni tecniche per sviluppare, tenere aggiornati e utilizzare i sistemi elettronici per lo scambio di informazioni e l'archiviazione di tali informazioni conformemente al codice doganale dell'Unione; il Regolamento di esecuzione della Commissione dell'8 marzo 2021, n.2021/414/UE, sulle disposizioni tecniche relative allo sviluppo, alla manutenzione e all'utilizzo dei sistemi elettronici per lo scambio e l'archiviazione delle informazioni conformemente al codice; il Regolamento di esecuzione della Commissione dell'1 maggio 2021, n. 2021/775/UE recante modalità di applicazione del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio conseguente all'accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione tra l'Unione europea e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, firmato a nome dell'Unione il 29 dicembre 2020.

¹² Si ricorda che in forza dell'art.1: il codice doganale dell'Unione «stabilisce le norme e le procedure di carattere generale applicabili alle merci che entrano nel territorio doganale dell'Unione o ne escono»; sono «fatte salve la normativa e le convenzioni internazionali e la normativa dell'Unione vigente in altri settori»; «il codice si applica in modo uniforme nell'intero territorio doganale dell'Unione»; «alcune disposizioni della normativa doganale possono applicarsi al di fuori del territorio doganale dell'Unione nel quadro di normative specifiche o di convenzioni internazionali»; talune disposizioni della normativa doganale possono applicarsi agli scambi di merci unionali coinvolgenti parti del territorio doganale dell'Unione soggette a disciplina speciale (in forza delle direttive del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006 o 2008/118/CE del 16 dicembre 2008).

Esula dal Codice, rimanendo nella competenza degli Stati membri, la sua applicazione e la connessa disciplina delle sanzioni. Ne conseguono tanti regimi sanzionatori, anche notevolmente diversi tra loro, quanti sono gli Stati membri, che inevitabilmente incidono sul funzionamento del mercato unico e rendono difficile gestire in modo efficiente la stessa unione doganale. Tant'è che la Commissione europea ha tentato l'istituzione di un quadro giuridico comune per il trattamento delle infrazioni doganali e delle relative sanzioni: ciò con la proposta di direttiva 2013/432 del 13 dicembre 2013, che tuttavia, per quanto condiviso (cfr. ad esempio B. SANTACROCE-E. SBANDI, *La UE punta all'armonizzazione delle sanzioni doganali*, in *Corr. Trib.* 2014, p.560 ss.), non ha avuto seguito per le resistenze degli Stati che ritengono la materia sanzionatoria di esclusiva competenza nazionale. Anche se la giurisprudenza europea comincia ad individuare dei principi comuni, movendo dall'art.42, paragrafo 1, del Codice Doganale dell'Unione, per il quale le sanzioni previste dagli Stati membri in caso di violazione della normativa doganale «devono essere effettive, proporzionate e dissuasive»: cfr. ad esempio e di recente CGUE 4 marzo 2020, causa C-655/18, *Teritorialna direksia «Severna morska» kam Agentsia Mitnitsi*, ove si ritiene sproporzionata la sanzione applicata dalla Bulgaria («una sanzione consistente nell'obbligo di pagare una somma corrispondente al valore delle merci sottratte alla vigilanza doganale non risulta proporzionata»), affermandosi che «... in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità» (per un primo commento alla sentenza cfr. S. ARMELLA, *Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei*, in *Rivista di diritto tributario*, 2020, reperibile al seguente link: <https://www.rivistadirittributario.it/2020/05/19/disciplina-sanzionatoria-doganale-norma-interna-principi-europei/>); per un commento all'art.42 cit. cfr. M. SCUFFI, *Art.42* in M. SCUFFI, F. VISMARA (a cura di), *Il codice doganale dell'Unione. Commento sistematico*, Milano, 2021, p.116 ss.

Tra le previsioni del Codice si segnala per la sua valenza generale, suscettibile di estensione oltre i confini dello stesso, in quanto in linea con la previsione di cui all'art.41 della CDFUE (il diritto ad una buona amministrazione), l'art.22, comma 6, ove si dispone: «Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente». Per quanto il dibattito circa la portata del contraddittorio nei procedimenti tributari sia acceso, non si può dimenticare che la Corte di giustizia è ferma nel ritenere il diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art.41 della CDFUE, applicabile al solo diritto UE e alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione (cfr. ad es. le sentenze: Corte giust., 9 marzo 2017, causa C-141/15, *Doux*, ECLI:EU:C:2017:188, punto 60; Corte giust., 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WebMindLicenses*, ECLI:EU:C:2015:832, punto 83), come peraltro rilevato dalla dottrina: cfr. di recente M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di*

2.2. Al di fuori dell'unione doganale, nei termini di cui si è detto, l'Unione Europea non dispone di competenze esclusive in materia di tributi; come anche non dispone di competenze concorrenti¹³. Ne consegue che la materia dei tributi rientra nella competenza esclusiva degli Stati, in conformità del resto a quanto ribadito dai Trattati¹⁴.

In vero, la materia dei tributi è espressamente menzionata da altri articoli del TFUE. Nell'ambito del titolo VII, dedicato alle "norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni", vi è infatti il capo II, rubricato "disposizioni fiscali", che enuncia i principi di non discriminazione fiscale e di armonizzazione delle imposte indirette.

Al primo si ascrivono le previsioni degli articoli: 110, che vieta agli Stati membri di applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili, come anche di applicare ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni; 111, che impedisce che i prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri possano beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente; 112, che per le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, consente di operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e di introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto per un periodo limitato e se preventivamente approvate dal Consiglio, su proposta della Commissione.

Al secondo si ascrive l'art.113, il quale dispone: «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

Si tratta di previsioni, già presenti nel TCE, agli artt.90-94, in vigore fino al 2009, che si riconducono al più generale principio di non discriminazione, di cui all'art.18 TFUE, del quale rappresentano specificazione e sviluppo. Esse rispondono all'esigenza di garantire la neutralità delle legislazioni nazionali rispetto alla circolazione dei beni nell'ambito del mercato interno, per un verso bandendo posizioni protezionistiche o comunque interventiste degli Stati membri che possano arrecarvi pregiudizio, per altro verso perseguendo un'omogeneizzazione delle discipline di quei tributi che incidono direttamente sulla circolazione dei beni. Si tratta di previsioni che al pari dell'unione doganale sono funzionali al mercato. Solo che a differenza

buona amministrazione, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p.83 ss.

¹³ Sono essenzialmente quelle di cui all'art.6 TFUE.

¹⁴ Cfr. gli artt.4 e 5 del TUE per i quali, rispettivamente: «1. In conformità dell'articolo 5, qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri. 2. L'Unione rispetta (...) le funzioni essenziali dello Stato»; «1. La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità. 2. In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri». Cfr. anche *infra* nota 18.

della prima non è stata concepita una competenza dell'Unione, ma si sono posti soltanto dei limiti alle competenze degli Stati, a causa delle resistenze di questi ultimi¹⁵.

Le previsioni degli articoli 110-112 esprimono dei limiti negativi, l'art.113 invece esprime un limite positivo, che ha legittimato e legittima importanti interventi dell'Unione: a tutti è evidente il sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), che ha genesi e disciplina europee⁽¹⁶⁾¹⁷. Tuttavia, per quanto importante, l'armonizzazione delle imposte indirette è pur sempre un limite a competenze che sono e rimangono degli Stati: come tale si giustifica nelle misure necessarie e sufficienti al raggiungimento dello scopo (e con un'inevitabile graduazione degli interventi) in linea con i principi di sussidiarietà e proporzionalità di cui all'art.5 del Trattato sull'Unione Europea (d'ora in poi TUE)¹⁸. Essa ha cioè una connotazione pur sempre negativa, espressiva di un'integrazione tributaria (blanda e graduale) volta ad eliminare gli ostacoli al funzionamento del mercato interno, che è stata voluta a suo tempo (già col trattato di Roma del 1957), ma che non è stata più aggiornata (soprattutto con l'istituzione dell'Unione europea) al punto di risultare oggi in buona parte anacronistica¹⁹. Per di più con i tempi e le

¹⁵ Le resistenze sono evidenti anche nella elezione di una procedura legislativa speciale, che assegna un ruolo di primo piano al Consiglio, vale a dire l'organo rappresentativo degli Stati, e prevede espressamente la regola dell'unanimità nelle decisioni, che consente ad un qualunque Stato membro di bloccare con il suo veto le iniziative volute dagli altri 26 Stati. Cfr. *infra* nota 20.

La medesima procedura legislativa speciale con la conseguente regola dell'unanimità è ribadita dal TFUE ogni qualvolta si adottino decisioni in materia di tributi: cfr. in materia ambientale art.192, paragrafo 2, comma 1, lett.a, e art.194, paragrafo 3.

¹⁶ Le diverse direttive sono confluite nella direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE. Accanto ad essa, che riguarda il sistema comune dell'IVA, si vedano i Regolamenti del Consiglio: di esecuzione della stessa, n.282/2011 del 15 marzo 2011 (contenente appunto disposizioni applicative); relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA, n.904/2010 del 7 ottobre 2010.

¹⁷ Più di recente si ricorda – anche per dibattiti e sviluppi nazionali ed internazionali che ne sono conseguiti – la proposta della Commissione n.148 del 21 marzo 2018, di introdurre mediante direttiva l'Imposta sui Servizi Digitali non andata a buon fine a livello europeo. Ad essa, però, si sono ispirati alcuni Stati, tra cui l'Italia che ha *medio tempore* introdotto l'ISD con l'art.1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (per le modalità applicative si veda il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 gennaio 2021, n.13185/2021); si ricorda che per l'art.1, comma 49 bis, della legge 145/2018, aggiunto nel 2019, «i commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale».

¹⁸ In proposito l'art.5 TUE dispone: «3. In virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di sussidiarietà conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità. I parlamenti nazionali vigilano sul rispetto del principio di sussidiarietà secondo la procedura prevista in detto protocollo.

4. In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati.

Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità». Cfr. anche *supra* nota 14.

¹⁹ Sulla genesi dell'armonizzazione fiscale si vedano ad esempio anche per i riferimenti: C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione europea* in Enc. Giur. Treccani, 2009; P. ADONNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in Enc. Dir., Agg. III, 1999, p.276 ss.

Sui contenuti negativi della fiscalità dell'UE si veda ad esempio P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p.47: «la fiscalità comunitaria presenta i tratti tipici di una "sovrastuttura", carente cioè di un contenuto positivo autonomo e rivolta piuttosto a definire la cornice entro la quale si può sviluppare la fiscalità "positiva" ordinata dagli Stati nazionali. Si tratta, pertanto di una fiscalità di "secondo livello", il cui oggetto è fondamentalmente costituito non tanto dalla definizione dei rapporti tributari, quanto piuttosto dalla regolazione del potere tributario incardinato presso le autorità nazionali. Già da questi elementi strutturali di fondo sembra potersi trarre

difficoltà che ne conseguono: vale la pena segnalare come la persistenza della regola dell'unanimità (come se non bastasse con la sola consultazione del Parlamento europeo), insieme alla crescita del numero degli Stati membri (con il conseguente coinvolgimento di Stati notevolmente diversi tra loro), ormai renda nei fatti poco proficua la via segnata dall'art.113 TFUE²⁰.

Si aggiunge che non discriminazione ed armonizzazione, di cui agli articoli che precedono, riguardano le imposte indirette: vuoi per i riferimenti testuali, vuoi perché sono esse ad impattare sulla circolazione dei beni. E non si estendono, come sarebbe auspicabile, anche alle imposte dirette, il cui impatto sul mercato è semmai generale e difficilmente misurabile con riferimento a singoli beni; anche se per esse può comunque predicarsi un qualche divieto di discriminazione, movendo però dal più generale art.18 TFUE (e se si vuole anche dall'art.21 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, d'ora in poi CDFUE) e sue declinazioni, e con i limiti che ne conseguono²¹. Per le imposte dirette, poi, può registrarsi un passo indietro del diritto primario dell'Unione: il TFUE, infatti, non ripropone più il previgente art.293 TCE, che prefiggendosi «l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità» ad esse era principalmente diretto²².

l'impressione che il fenomeno tributario sia regolato nell'ordinamento comunitario non in termini "positivi", in relazione cioè alle dinamiche costituzionali ed ai valori di fondo della fiscalità, bensì in termini "negativi", come potere di spettanza tipica dei singoli Stati da contenere e circoscrivere laddove idoneo ad interferire con le libertà fondamentali del mercato europeo». Cfr. anche quanto osservato *infra* nel paragrafo 5 e in particolare nella nota 58.

²⁰ La Commissione europea si è impegnata e si impegna per il superamento della regola dell'unanimità, dimostrando quanto essa sia controproducente per il mercato unico e più in generale per gli obiettivi perseguiti dall'Unione (anche con stime monetarie dei danni). Essa è piuttosto ferma nel suo proposito (ribadendo che per essa «la questione non è più di appurare se sussista l'esigenza di abbandonare l'unanimità nella fiscalità, bensì piuttosto come e quando farlo»), ma pur ricevendo importanti consensi non ha conseguito i risultati sperati: cfr. di recente la comunicazione "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE" del 15 gennaio 2019, destinata al Parlamento europeo, al Consiglio europeo e al Consiglio (la comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo e al Consiglio del 15 gennaio 2019 è reperibile all'indirizzo <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&rid=1>). Cfr. *supra* nota 15.

²¹ Una delle prime testimonianze è la sentenza della Corte giust., 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, con cui si stabilisce l'estensione al lavoratore transfrontaliero non residente del regime fiscale previsto per il residente, ogni qualvolta il primo tragga il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nello Stato in cui lavora e non percepisca nello Stato della residenza redditi sufficienti per esservi soggetto a un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare (successivamente cfr. anche ad esempio le similari pronunce: Corte giust., 18 luglio 2007, causa C-182/06, *Lakebrink*, ECLI:EU:C:2007:452; Corte giust., 24 febbraio 2015, causa C-559/13, *Josef GrUnewald*, ECLI:EU:C:2015:109; Corte giust. 18 giugno 2015, causa C-9/14, *D.G. Kieback*, ECLI:EU:C:2015:406).

Conformemente all'orientamento giurisprudenziale che dalla sentenza predetta prende le mosse nel nostro ordinamento è stato aggiunto – ad opera dell'art. 7, comma 1, della legge 30 ottobre 2014, n.161 – il comma 3 bis all'art.24 TUIR, il quale (come di poi modificato) prevede: «nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza».

Sui profili fiscali della tassazione circa mobilità temporanea, lavoratori frontalieri e trasfertisti abituali si veda di recente C. LOLLIO, *Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente*, Napoli, 2020, in particolare p.93 ss.

²² L'art.293 TCE disponeva: «Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini:

- la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini,

3. Altre previsioni che danno rilievo alla materia tributaria nei Trattati

3.1. Al di fuori di previsioni marginali, cui pure si è fatto cenno, non vi sono altre disposizioni dei Trattati che fanno riferimento esplicito alla materia tributaria. Vi sono però delle previsioni dai contenuti ampi che sono state utilizzate, e tanto, per interventi in materia tributaria. Risalta la previsione dell'art.115 TFUE, già 94 TCE, per la quale: «il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno»²³.

L'esigenza del ravvicinamento delle legislazioni ai fini che qui rilevano è avvertita da tempo per le imposte dirette (sin dal Rapporto Neumark del 1962), ma per tanti anni non ha dato risultati²⁴. I primi significativi interventi sono avvenuti nel 1990 e sono dati dalle direttive del Consiglio: 23 luglio 1990, n.90/434/CEE in tema di riorganizzazioni societarie transnazionali (oggi sostituita dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 2009, n.2009/133/CE); 23 luglio 1990, n.90/435/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (oggi sostituita dalla direttiva del Consiglio 30 novembre 2011, n.2011/96/UE). Tra gli interventi successivi in applicazione dell'art.115 TFUE, già 94 TCE, si ricordano le direttive del Consiglio: 3 giugno 2003, n.2003/49/CE, sul regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi; 26 maggio 2008, n. 2008/55/CE, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (poi sostituita dalla direttiva 16 marzo 2010, n.2010/24/UE); sulla cooperazione amministrativa, conosciute con l'acronimo DAC (da *Directive on Administrative Cooperation*), il cui riferimento è dato dalla direttiva 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE, cd. DAC1, come dipoi modificata (da ultimo ad opera della cd. DAC7 del 22 marzo 2021, n.2021/514/UE²⁵); 12 luglio 2016, n.2016/1164/UE, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato

-
- l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità,
 - il reciproco riconoscimento delle società a mente dell'articolo 48, comma secondo, il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese a un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse,
 - la semplificazione delle formalità cui sono sottoposti il reciproco riconoscimento e la reciproca esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali».

²³ La disposizione completa quanto previsto dal precedente art.114 (cfr. l'inciso iniziale «fatto salvo l'articolo 114»), ove si dispone: «1. Salvo che i trattati non dispongano diversamente (...) il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adottano le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno». E sempre nell'art.114 al successivo paragrafo 2 si precisa, ai fini che qui interessano, che «il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali» (ma anche «a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti»).

²⁴ Sulle vicende del ravvicinamento delle legislazioni in materia di imposte dirette si veda ad esempio e di recente M. DI SIENA, *Il diritto tributario dell'Unione Europea* in E. Della Valle (a cura di), *Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione europea*, cit., p.87 ss.

²⁵ Per recepimento ed applicazione di essa dall'art.2 sono fissate per gli Stati le date del 1° gennaio 2023 e del 1° gennaio 2024.

interno; 10 ottobre 2017, n.2017/1852/UE sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea²⁶.

Tali interventi riguardano per lo più aspetti transnazionali ed attengono ora ad aspetti sostanziali (ad esempio la direttiva sul regime fiscale di interessi e canoni n.2003/49/CE cit.), ora alla cooperazione amministrativa tra Stati (ad esempio la direttiva sull'assistenza reciproca in materia di riscossione n. 2008/55/CE cit.), anche in maniera composita (ad esempio la direttiva antielusione n.2016/1164/UE cit.). E via via hanno riguardato anche i tributi armonizzati²⁷: il che sta ad indicare quanto sia avvertita la necessità di una disciplina il più possibile unitaria per tutti i tributi, ma anche ed in qualche modo un parziale abbandono dell'armonizzazione, di cui all'art.113 TFUE. I percorsi che hanno portato ai risultati di cui sopra spesso sono stati contraddistinti da mediazioni lunghe e laboriose, nient'affatto agevolate dalla regola dell'unanimità, che anzi porta notoriamente a compromessi al ribasso. E naturalmente è accaduto che non si siano raggiunti risultati: si ricordano per tutti i tentativi di giungere sin dal 2011²⁸ ad una disciplina europea di una base imponibile comune per l'imposta sulle società (ma più di recente si vedano le proposte di direttive del Consiglio del 25 ottobre 2016, nn.685 e 683, provenienti dalla Commissione, note come proposte CCCTB, acronimo di *Common Consolidated Corporate Tax Base*²⁹), rimasti senza esito.

²⁶ Per una sintesi efficace dei contenuti delle direttive citate (e non solo) si rimanda a P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, p.227 ss.

²⁷ Emblematico è il confronto tra l'art.2 della precedente e della nuova direttiva sull'assistenza reciproca in materia di riscossione circa l'ambito di applicazione: da un elenco di entrate («a) restituzioni, interventi ed altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento integrale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), ivi compresi gli importi da riscuotere nel quadro di queste azioni; b) contributi ed altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero; c) dazi all'importazione; d) dazi all'esportazione; e) imposta sul valore aggiunto; f) le accise sui seguenti prodotti: i) tabacchi lavorati; ii) alcole e bevande alcoliche; iii) oli minerali; g) imposte sul reddito e sul capitale; h) imposte sui premi assicurativi; i) interessi, penali e sanzioni amministrative, e spese relativi ai crediti di cui alle lettere da a) a h), con l'esclusione di qualsiasi sanzione di natura penale determinata dalla normativa vigente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita», di cui alla direttiva n.2008/55/CE cit.) si è passati ad una formulazione decisamente più ampia ed inclusiva (« a) la totalità delle imposte e dei dazi, di qualsiasi tipo, riscossi da uno Stato membro o dalle sue ripartizioni territoriali o amministrative, o per conto di essi, comprese le autorità locali, ovvero per conto dell'Unione; b) le restituzioni, gli interventi e le altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento integrale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), ivi compresi gli importi da riscuotere nel quadro di queste azioni; c) i contributi e gli altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero», di cui alla direttiva n.2010/24/UE cit.). Ma nella stessa direzione si vedano anche altre previsioni della nuova direttiva, quali quelle che definiscono la "persona" («i) una persona fisica; ii) una persona giuridica; iii) ove la normativa vigente lo preveda, un'associazione di persone alla quale è riconosciuta la capacità di compiere atti giuridici, ma che è priva di personalità giuridica; o iv) qualsiasi altro istituto giuridico di qualunque natura e forma, dotato o meno di personalità giuridica, che possiede o gestisce beni che, compreso il reddito da essi derivato, sono soggetti a una delle imposte di cui alla presente direttiva» ex art.3) o evolvono le condizioni per la richiesta di recupero dall'autorità richiedente di uno Stato membro all'autorità adita di altro Stato membro (in particolare ex art.12 «1. L'autorità richiedente non può presentare una domanda di recupero se e finché il credito e/o il titolo che ne consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente sono contestati in tale Stato membro ... 2. Prima che l'autorità richiedente presenti una domanda di recupero, si applicano le procedure di recupero adeguate disponibili nello Stato membro richiedente, tranne nei casi seguenti: a) quando è ovvio che non vi sono beni utili al recupero nello Stato membro richiedente o che tali procedure non porteranno al pagamento integrale del credito e l'autorità richiedente è in possesso di specifiche informazioni secondo cui l'interessato dispone di beni nello Stato membro adito; b) quando il ricorso a tali procedure nello Stato membro richiedente darebbe adito a difficoltà eccessive»).

²⁸ Il riferimento è alla proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società del 16 marzo 2011, n.58, proveniente dalla Commissione.

²⁹ Le due proposte della Commissione rappresentano un'evoluzione della proposta del 2011 (di cui alla nota precedente), che viene pertanto ritirata, e costituiscono due fasi – da analizzare in momenti diversi – di un'unica

Anche per il ravvicinamento delle legislazioni possono farsi considerazioni analoghe a quelle svolte nel paragrafo precedente circa l'armonizzazione delle imposte indirette: infatti, si è in presenza pur sempre di limiti a competenze che sono e rimangono degli Stati; entrambi cioè hanno una connotazione negativa, espressiva di un'integrazione tributaria (blanda e graduale) volta ad eliminare gli ostacoli al funzionamento del mercato interno. Non si può sottacere, però, come il ravvicinamento delle legislazioni rappresenti un *minus* rispetto all'armonizzazione. Quest'ultima, infatti, presuppone un modello, creato *ad hoc* o più spesso preso dalle discipline degli Stati con gli opportuni aggiustamenti, che viene esteso alla totalità degli Stati sia pure con importanti margini di scelta loro consentiti (di regola si utilizzano le direttive, che appunto implicano adattamenti in sede di ricezione); mentre il ravvicinamento, per quanto possa assumere intensità variabili, non esige tanto e non garantisce affatto l'omogeneizzazione delle discipline cui l'armonizzazione tende. Con la conseguenza che a maggior ragione valgono per il ravvicinamento giudizi di anacronismo³⁰.

3.2. Tra le previsioni dei Trattati che hanno giustificato e giustificano interventi dell'Unione in materia tributaria risaltano pure quelle di cui agli artt.107-109 TFUE, già 87-89 TCE, dedicate al divieto degli aiuti di stato.

Più esattamente per il TFUE «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza»: così l'art.107, paragrafo 1. Ad essere incompatibili sono solo gli aiuti selettivi, quelli che cioè avvantaggino talune imprese o talune produzioni e non anche la generalità delle imprese o delle produzioni; in quest'ultimo caso, infatti, non si pregiudica la concorrenza (anche se non possono escludersi discriminazioni).

Alcuni aiuti sono di per sé ammessi, se ricompresi tra le fattispecie di cui all'art.107, paragrafo 2³¹; altri possono esserlo, se rientrano tra le fattispecie di cui all'art.107, paragrafo

riforma, che vuole: per un verso, introdurre le norme per il calcolo di una base imponibile comune per l'imposta sulle società da applicarsi a società costituite in base al diritto di uno Stato membro e alle loro stabili organizzazioni in altri Stati membri, che soddisfino tutti i requisiti specificamente previsti; per altro verso, recare norme specifiche per le società membri di un gruppo – di cui si definiscono condizioni per parteciparvi e forme – e per il consolidamento delle loro basi imponibili (nel senso che «le basi imponibili di tutti i membri di un gruppo si sommano in una base imponibile consolidata» ex art. 7, paragrafo 1).

³⁰ Si registrano pure le posizioni di chi, in una prospettiva teleologica, svaluta le differenziazioni terminologiche tra armonizzazione e ravvicinamento (F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, cit., p.74 ss.); ma ciò non muterebbe comunque il senso delle considerazioni svolte nel testo.

³¹ Per il paragrafo 2 «sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera».

³², e su di essi deliberino positivamente la Commissione e/o il Consiglio a seconda dei casi e con le procedure previste³³.

In applicazione dell'art.108, paragrafo 4, è intervenuto il regolamento della Commissione n.651/2014/UE del 17 giugno 2014³⁴, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune purché soddisfino le condizioni specificamente previste nello stesso regolamento in via generale e in via particolare³⁵. Sono specificamente ammessi gli aiuti cd. *de minimis*, di importo per ciascuna impresa non superiore a 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari (se l'impresa opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi l'importo massimo è di 100.000 euro, se l'impresa fornisce servizi di interesse economico generale l'importo massimo è di 500.000 euro), di cui ai regolamenti della Commissione n.1407/2013/UE del 18 dicembre 2013³⁶ e, per le imprese che forniscono servizi di interesse economico generale, n.360/2012/UE del 25 aprile 2012³⁷.

Quanto esposto di per sé non riguarda la materia tributaria, ma finisce con riguardarla laddove: gli aiuti siano veicolati per i circuiti tributari (nelle diverse forme delle esenzioni, delle deduzioni, delle detrazioni, dei crediti d'imposta, ecc.), ossia essi si traducano in agevolazioni fiscali (appunto, deroghe, favorevoli per i contribuenti, alle regole di determinazione e applicazione dei tributi); e si constati come queste ultime (per le caratteristiche che le contraddistinguono) siano tra gli aiuti maggiormente utilizzati dagli Stati, anche in via mascherata, non solo con funzione protezionistica di contribuenti nazionali, ma anche – ultimamente e vista la diffusione della cd. concorrenza fiscale tra gli Stati – con funzione di incentivo degli investimenti stranieri nei propri territori.

Sicché anche all'utilizzo delle agevolazioni fiscali che ricadono tra gli aiuti di stato si devono porre significativi limiti nell'ottica dell'UE di salvaguardia della concorrenza, di cui si è detto³⁸. Ne consegue che, semplificando, non sono più possibili le agevolazioni fiscali, statali

³² Per il paragrafo 3 «possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione»

³³ Sulle procedure in tema di aiuti di stato si veda il regolamento del Consiglio n.2015/1589/UE del 13 luglio 2015.

³⁴ Ma si veda il previgente regolamento della Commissione n.800/2008/CE del 6 agosto 2008.

³⁵ L'art.3 del regolamento cit. dispone: «I regimi di aiuti, gli aiuti individuali concessi nell'ambito di regimi di aiuti e gli aiuti ad hoc sono compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del trattato e sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato purché soddisfino tutte le condizioni di cui al capo I, nonché le condizioni specifiche per la pertinente categoria di aiuto di cui al capo III del presente regolamento».

³⁶ Il campo di applicazione degli aiuti in questione è definito dall'art.1 del regolamento n.1407/2013/UE, che si riferisce agli aiuti concessi alle imprese di qualsiasi settore ad eccezione di quelli espressamente esclusi (aiuti concessi ad imprese operanti nei settori della pesca e dell'acquacoltura, della produzione primaria dei prodotti agricoli, della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli ma con delle esclusioni, aiuti per attività connesse all'esportazione verso paesi terzi o Stati membri, aiuti subordinati all'impiego di prodotti nazionali rispetto a quelli d'importazione).

³⁷ Per il campo di applicazione degli aiuti in questione cfr. art.1 del regolamento n.360/2012/UE.

³⁸ Sulle agevolazioni fiscali si vedano ad es.: F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, p. 401 ss.; M.

o con risorse statali, che incidano sugli scambi tra Stati membri e favoriscano talune imprese o talune produzioni, tranne che si tratti (in linea con le regole europee, di cui si è detto in precedenza): di agevolazioni «a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti» o destinate «a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali»; oppure di agevolazioni considerate compatibili³⁹.

Alle agevolazioni si riconducono pure i *rulings* fiscali, cui le imprese multinazionali sempre più ricorrono, facendone dipendere scelte importanti quali quelle circa stabilimento, costituzione/trasferimento di sedi, investimenti, ecc. Infatti: le agevolazioni non soltanto spettano *ex lege*, ma possono anche essere disposte dall'amministrazione; i *rulings* sono "accordi" tra le amministrazioni finanziarie degli Stati e le imprese, finalizzati a determinare preventivamente aspetti e livelli della tassazione, ma anche connessi profili amministrativi, ai quali le imprese che operano o vogliono operare nei territori degli Stati tendono per conseguire trattamenti più favorevoli⁴⁰. La Commissione europea si è definitivamente orientata a sindacare

BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, 2002, p. 48 ss.; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012; A. GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, in *Diritto on line*, Enciclopedia Treccani, 2013 (www.treccani.it). Sugli aiuti di stato si vedano ad esempio: L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, 2007; M. INGROSSO-G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; C. FONTANA, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012; A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020.

³⁹ Cfr. art.107, paragrafi 2 e 3, TFUE. Al fine di verificare la compatibilità di alcuni aiuti, entro un preciso perimetro (di cui all'art. 107, paragrafo 3, TFUE), che comunque fa salve le eccezioni decise dal Consiglio (artt. 107, paragrafo 3, lett. e, e 108, paragrafo 2, TFUE), occorre una comunicazione formale dello Stato membro, cui segua una valutazione positiva della Commissione (in tal senso anche il silenzio), in attesa della quale l'agevolazione non può avere applicazione. Parallelamente la Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti negli ordinamenti di questi ultimi (ex art.108, paragrafo 1, TFUE).

⁴⁰ Negli ordinamenti dei diversi Stati membri si rinvencono varie disposizioni circa i *rulings* fiscali.

In Italia, ad esempio, si ricorda l'art.31 ter DPR 29 settembre 1973, n.600 (inserito dall'art.1, comma 2, D. lgs. 14 settembre 2015, n.147), il quale consente alle imprese con attività internazionale: la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento ex art. 110, 7° comma, TUIR; i valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza dell'impresa ex artt.166 e 166-bis TUIR; l'applicazione o meno ad un caso concreto delle norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti di esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in forza delle previsioni di cui all'art.162 TUIR, ma anche convenzionali; l'applicazione o meno ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti. Tra le novità recate di recente si segnala che: l'efficacia vincolante dell'accordo, come anche il diritto del contribuente di farne retroagire gli effetti, sono ora distinti a seconda che essi non conseguano o conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni; per accedere ad un ruling o al suo rinnovo il contribuente deve pagare una commissione di importo variabile in relazione al fatturato (cfr. nell'ordine i commi 2 e 3 da un lato, i commi 3 bis e 3 ter dall'altro, dell'art.31 ter cit. modificati e aggiunti dall'art.1, comma 1101, della legge 30 dicembre 2020, n.178). Che quelli esaminati siano veri accordi è escluso da più parti. Si vedano ad esempio, sia pure con diversità di sfumature: G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, p.88; M. GRANDINETTI, *Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, p.680 ss.; D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile*, Milano, 2017, p.138 ss. *Similiter* e per una più ampia lettura di sistema cfr. A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, I, p. 30 ss.

Tra gli istituti simili si veda l'interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art.2 del D.lgs. 147/2015, il cui comma 1 così dispone: «le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a venti milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui

vari *rulings* alla luce del divieto degli aiuti di stato, prendendo in esame in particolare quelli che sono espressione dei comportamenti “più disinvolti” di alcuni Stati⁴¹.

Il divieto di aiuti di stato è espressione del più generale divieto di discriminazione, che viene specificato in relazione ad eventuali politiche degli Stati d'intervento nell'economia. Quanto alla materia tributaria esso può accostarsi ai divieti di discriminazione fiscale di cui agli artt.110-112 TFUE, di cui si è detto, dei quali può considerarsi complementare, anche se l'accostamento è pur sempre parziale, dal momento che il divieto di aiuti di stato ha un ambito di operatività diversamente tagliato: per un verso più ampio, riguardando tutti i tributi (quindi ben oltre quelli armonizzati), ma non solo i tributi; per altro verso più ristretto, riguardando le imprese e le produzioni⁴² e tutelando specificamente la concorrenza, pur ammettendo delle deroghe, anche *ex auctoritate*⁴³. Sicché anche per il divieto di aiuti di stato può parlarsi di limiti all'azione degli Stati e di connotazione negativa.

avviene l'investimento e durature possono presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda. Possono formare oggetto dell'istanza anche la valutazione preventiva circa l'eventuale assenza di abuso del diritto fiscale o di elusione, la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive e l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario. Con riferimento ai tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima provvede ad inoltrare la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che rendono autonomamente la risposta». Vi è chi sostiene l'alternatività tra il predetto interpello e gli accordi di cui sopra: cfr. ad esempio G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, cit., p. 81 s.; ma si veda anche Circ. Assonime 1° aprile 2016, n. 10.

⁴¹ Si ricordano, ad esempio e di recente, le note decisioni della Commissione contro *Apple* (2017/1283 del 30 agosto 2016) e contro *Amazon* (2018/859 del 4 Ottobre 2017), impugnate dagli Stati (Irlanda e Lussemburgo) e dalle società interessate innanzi al Tribunale dell'UE – con interventi *pro* e *contra* di altri Stati europei e dell'Autorità di vigilanza EFTA – il quale però le ha annullato rispettivamente con le sentenze del 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 e T-892/16, e del 12 maggio 2021, cause riunite T-816/17 e T-318/18. Anche se va dato atto che a tanto il Tribunale si è determinato, non certo perché non condividesse l'impianto della decisione, ma perché la Commissione, cui incombe il relativo onere probatorio, non sarebbe riuscita a dimostrare sufficientemente l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE; e ciò, principalmente per l'essersi basata – ma in questa sede si semplifica oltremodo – su deduzioni non sempre o non del tutto conducenti, quali una non corretta ricostruzione dell'imposizione “normale” rispetto alla quale verificare l'esistenza del vantaggio, non aver provato la spettanza degli utili o l'entità degli stessi ad alcune società del gruppo, aver basato il ragionamento su sistemi di distribuzione e/o metodi di calcolo non sempre o non del tutto condivisibili o pertinenti, ecc. Le pronunce hanno avuto parecchio risalto già nei *media*, per gli interessi e i soggetti coinvolti (al punto che gli stessi USA hanno chiesto di intervenire nel primo dei due processi, ma senza esito); ma è presto per poter parlare di orientamenti della giurisprudenza e occorre senz'altro aspettare le pronunce del Corte di giustizia (innanzi a cui le sentenze del Tribunale sono state appellate), per farsi un'idea delle cui posizioni può, forse, essere utile guardare ai recentissimi arresti, tra i quali la sentenza Corte giust., 16 settembre 2021, causa C-337/19, *Magnetrol International*, ECLI:EU:C:2021:741, favorevole alla Commissione.

Sulle più recenti tendenze della Commissione a sindacare i *rulings* cfr. ad esempio G. MARINO, *Note brevi sull'evoluzione del divieto degli aiuti di stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, p.398 ss., ove anche interessanti considerazioni circa i possibili approdi dell'atteggiamento della Commissione.

⁴² Anche se il concetto di impresa viene inteso in senso ampio dalla Commissione e dalla giurisprudenza europea, ricomprendendo qualunque soggetto che eserciti attività economiche consistenti nell'offerta di beni e servizi a prescindere dallo status giuridico e dalle modalità di finanziamento. Cfr. ad esempio: Trib., 2 giugno 2021, causa T-223/18, *C.R.A.*, ECLI:EU:T:2021:315; Corte giust., Grande sezione, 11 giugno 2020, cause riunite C-262/18 P e C-271/18, *D. zdravotná poisťovňa a.s.*, ECLI:EU:C:2020:450; Corte giust., 27 giugno 2017, causa C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, ECLI:EU:C:2017:496.

⁴³ In proposito si osserva che: «il divieto di aiuti di stato e la tutela delle libertà fondamentali condividono l'obiettivo di attuare il mercato interno, pur differenziandosi quanto alle rispettive funzioni all'interno della normativa primaria dell'Unione Europea. Il divieto di aiuti di stato è infatti espressione della politica comune europea in materia di concorrenza e proibisce l'attribuzione di vantaggi ad alcune imprese nel mercato interno. Le libertà fondamentali invece rimuovono gli ostacoli, applicando il principio di uguaglianza in modo da evitare un trattamento meno favorevole e quei soggetti che le esercitano rispetto a coloro che non lo fanno (...) Non deve

3.3. Quelle riferite sono le previsioni di maggiore impatto in materia tributaria. Ma chiaramente nei Trattati vi sono altre previsioni di più ampio respiro che pure impattano sulla materia tributaria, delle quali naturalmente non può procedersi in questa sede ad una analisi.

Si ricordano per tutte le previsioni del TFUE in materia di ambiente⁴⁴ – che si rammenta è un settore di competenza concorrente ai sensi dell'art.4 TFUE – nella misura in cui la politica dell'Unione europea in materia ambientale si estrinsechi anche attraverso i tributi, che poi possono essere appunto ambientali e con funzione ambientale (tant'è che l'art. 192, paragrafo 2, comma 1, lett. a, TFUE ribadisce in tali casi la regola dell'unanimità)⁴⁵. Per quanto importanti, però, tali interventi si collocano pur sempre ai margini della fiscalità. Piuttosto, tra i principi di riferimento della politica ambientale si segnala il principio «chi inquina paga», di cui all'art. 191, paragrafo 2, TFUE, che introduce (non un autonomo presupposto dei tributi in esame, ma) una specifica individuazione della capacità contributiva (giacché chi danneggia l'ambiente non affronta tutta una serie di costi), sia pure prestandosi contestualmente a declinazioni extrafiscali⁴⁶.

4. (segue): e nella CDFUE

Anche nella CDFUE non si rinvengono disposizioni che fanno riferimento esplicito alla materia tributaria. Pur tuttavia, e come si è rilevato per i Trattati, anche in essa si rinvengono previsioni che impattano sulla materia tributaria.

Va precisato, però, sin da subito che il quadro della fiscalità che si è tracciato nei paragrafi precedenti non muta, dal momento che ex art.51, paragrafo 2, della CDFUE la Carta «non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati»⁴⁷. Il che non impedisce interventi dell'Unione, sia pure in una prospettiva di tutela dei diritti fondamentali (derivanti in particolare in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla

stupire che la Corte di Giustizia Europea applichi queste due misure in modo tendenzialmente parallelo (...) Tuttavia, questi due strumenti del diritto primario dell'Unione Europea presentano solo tratti parzialmente coincidenti». Così P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., p.192 s.

⁴⁴ Si tratta del titolo XX della parte III del TFUE, composto dagli artt.191-193.

⁴⁵ Quella dei tributi ambientali (a differenza di quella dei tributi con funzione ambientale) è una categoria di costruzione europea, peraltro relativamente recente: la sua gestazione può rinvenirsi in una Comunicazione della Commissione europea del 1997, ove si dice che «per essere considerato “ambientale” un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente», ma anche che «potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull'ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili» (cfr. la Comunicazione “tasse e imposte ambientali nel mercato unico”, 97/C 224/04); il suo approdo è dato da un Regolamento del 2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio, ove si definisce l'imposta ambientale come «un'imposta la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato» (cfr. art.2 del Regolamento 2011 n. 691/2011/UE del 6 luglio 2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio).

⁴⁶ Sui tributi ambientali si segnalano in via meramente esemplificativa: M. A. ICOLARI, *Per una dogmatica dei tributi ambientali*, Napoli, 2019; A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, I, p.1849 ss.; A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale: tra principi comunitari e costituzionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, I, p.590 ss.; S. DORIGO-P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012; F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, p.303 ss.

⁴⁷ Analogamente dispone l'art.6, paragrafo 1, comma 2, TUE, per il quale «le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati».

Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall'Unione e dal Consiglio d'Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo) ed in linea con i valori (indivisibili e universali della dignità umana, della libertà, dell'uguaglianza e della solidarietà) e con i principi (della democrazia e dello Stato di diritto), sui quali si basa l'Unione.

Si vuole richiamare l'attenzione su due diversi temi di grande attualità.

L'art.41 della Carta afferma il diritto di ogni persona ad una buona amministrazione, ossia «a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione», il quale in particolare comprende «il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio», «il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale», «l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni». Tale diritto non può che riguardare anche l'applicazione dei tributi, ossia le diverse attività amministrative in cui essa si estrinseca, ossia – per riprendere le preferibili classificazioni dottrinali – di indirizzo, investigativa, d'accertamento, di riscossione, sanzionatoria⁴⁸, e che sono poste in essere dagli Stati membri⁴⁹.

Il dibattito si è “acceso” con riguardo, in particolare, alla partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari, principalmente perché la giurisprudenza italiana ha limitato e limita, discutibilmente e dopo non poche oscillazioni, la partecipazione ai procedimenti relativi ai tributi armonizzati, ossia tributi indiretti e riconducibili alle previsioni dell'art.113 TFUE, tra i quali spicca l'IVA⁵⁰. Si è in presenza, però, di un problema mal posto, in quanto la partecipazione al procedimento amministrativo appartiene già all'ordinamento italiano (e più esattamente alle tradizioni costituzionali cui il preambolo della CDFUE si rifà): scopo di essa, infatti, è quello di consentire un migliore esercizio del potere amministrativo, anche a garanzia del privato, grazie ad una più compiuta conoscenza dei fatti rilevanti e degli interessi coinvolti (ma anche, ove possibile, ed in presenza di discrezionalità, al raggiungimento di soluzioni in tutto o in parte concordate); così intesa la partecipazione ha un evidente fondamento costituzionale, quantomeno nel principio di imparzialità di cui all'art.97 Cost.⁵¹ (ma, a seconda degli stadi del procedimento in cui interviene, acquista rilievo il diritto alla difesa ex art.24 Cost.); in presenza di esigenze preminenti può essere modulata diversamente dalla legge, giammai può essere esclusa *sic et simpliciter* (come intende la giurisprudenza)⁵².

⁴⁸ Cfr. ad esempio S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, p.271 ss.

⁴⁹ Tra le sentenze europee che applicano l'art.41 CDFUE all'attuazione dei tributi spicca Corte giust., 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore*, ECLI:EU:C:2019:861.

⁵⁰ Il riferimento è a Cass., SS. UU., 9 dicembre 2015, n. 24823, criticata da più parti (cfr. ad esempio M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. Trib.*, 2016, p.486 ss.), cui hanno fatto seguito numerose pronunce successive della stessa Corte di analogo tenore, tra le quali si ricordano negli ultimi mesi: la n. 4752 del 23 febbraio 2021, la n. 6383 dell'8 marzo 2021, la n. 7620 del 18 marzo 2021, la n. 8670 del 29 marzo 2021, la n. 11405 del 30 aprile 2021.

⁵¹ Cfr. per tutti A. ZITO, *Il procedimento amministrativo* in AA. VV. *Diritto Amministrativo* a cura di G. Scoca, Torino, 2011, p.220. Per considerazioni analoghe nel diritto tributario si veda ad es. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

⁵² Così vanno letti, rispetto alla disciplina generale dettata nel capo III della legge 241/90, l'art.13 della stessa legge 241/90, che si riferisce ai «procedimenti tributari per i quali restano ... ferme le particolari norme che li regolano», ma già l'art.7 della stessa legge limitatamente alle ipotesi in cui può non comunicarsi l'avvio del

Ancora per l'art.50 della Carta «nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge»: il riferimento al “reato” non deve trarre in inganno, giacché viene ricondotto alle violazioni penali in senso ampio, per le quali sono previste punizioni o “pene”, e ricomprende le violazioni tributarie, per le quali il nostro ordinamento prevede sia sanzioni amministrative che sanzioni penali; e *similiter* può dirsi per il precedente art.49 della Carta, ove pure riferimenti al “reato” e alla “pena”. Il che, poi, è in linea con le interpretazioni consolidate della CEDU, cui la CDFUE rinvia⁵³: per l'appunto nella giurisprudenza della Corte EDU è ormai dominante un approccio sostanzialistico alla materia penale, che ne ha dilatato i confini, ritenendosi penale ogni misura che, a prescindere dalla denominazione, risulti in concreto afflittiva e risponda ad uno dei cc.dd. criteri *Engel*, più volte ribaditi⁵⁴, fino alla più recente sentenza della Grande Camera del 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11, *A. e B. c. Norvegia*, che così li sintetizza: «*the legal classification of the offence under national law; the nature of the offence; and the degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring*»⁵⁵. Nella CEDU l'omologo dell'art.50 CDFUE cit. è l'art.4, comma 1, del protocollo VII, laddove si afferma: «Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato».

procedimento, come anche le diverse disposizioni speciali presenti nel diritto tributario. Qualche apertura in questa direzione può rinvenirsi nella stessa giurisprudenza di legittimità (cfr. di recente Cass. 23 ottobre 2019, n. 27123). Per una preferibile lettura di sistema dell'art.13 della legge 241/90 si vedano ad esempio: A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p.259 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. Trib.*, 2016, p.992 ss.

Nel testo si è sintetizzato oltremodo il dibattito esistente sul diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari ed in particolare sulla partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari. Per coglierne i tratti più importanti, oltre agli autori citati, si vedano ad esempio e di recente i vari contributi presenti nel volume M. PIERRO, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., tra i quali sono più specificamente pertinenti ai temi trattati in questa sede: D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art.41 della Carta dei diritti UE)*, p.1 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Il diritto ad una buona amministrazione e il giusto procedimento tributario*, cit., p.33 ss.; M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la 'nuova' trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, cit., p.55 ss. Sempre di recente ed anche su profili complementari si vedano ad esempio: A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, I, in part. p.1338 ss.; S. LA ROSA, *Cinque quesiti in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, I, p.295 ss.; L. SABBI, *Giusto processo e art.47 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: ambito di applicazione ed effettività della tutela nell'ordinamento tributario italiano*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, 2022, di prossima pubblicazione.

⁵³ Si veda l'art.52, paragrafo 3, della Carta: «Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

⁵⁴ Cfr. ad esempio le sentenze: 4 marzo 2014, ricorsi nn.18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Rass. Trib.* 2014, p.1155, con nota di A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte Edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, ivi, p.1164 ss.; 27 dicembre 2014, ricorso n. 7356/10, *Lucky Dev. contro Svezia*, in *Rass. Trib.*, 2015, p.253, con nota di G. D'ANGELO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte EDU*, ivi, p.270 ss. I criteri sono denominati *Engel* dalla parte della sentenza della Corte EDU 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi*.

⁵⁵ La sentenza è commentata da più parti: cfr. ad esempio M. BONTEMPELLI, *Verso un adattamento della disciplina italiana delle sanzioni tributarie al diritto europeo?*, in *Rass. Trib.*, 2017, p.562 ss.

Ebbene dal riferimento congiunto ad entrambi gli articoli si ha che chi è punito od è sottoposto ad un procedimento punitivo, non può per gli stessi fatti essere punito nuovamente o essere sottoposto ad altro procedimento punitivo: è il cd. *ne bis in idem*, sostanziale e procedimentale. Senonché tale principio collide, quanto alla materia tributaria, con la disciplina recata dagli artt.19-21 del D.lgs. 10 marzo 2000, n.74, che, quando per lo stesso fatto è prevista una sanzione penale ed una sanzione amministrativa, evita (l'esecuzione di) una doppia punizione (facendo prevalere la sanzione speciale), ma non anche che si avviino entrambi i procedimenti punitivi, penale ed amministrativo, finanche laddove uno dei due, di regola quello amministrativo, sia arrivato a destinazione con l'irrogazione della sanzione; inoltre non si tiene affatto conto delle punizioni rappresentate da eventuali misure cautelari⁵⁶.

Le previsioni esaminate non impattano sulla disciplina sostanziale tributaria, bensì sulle azioni amministrative e giurisdizionali che la riguardano. E lo fanno intervenendo su competenze degli Stati, che limitano, e in ogni caso su profili di esse circoscritti, per quanto importanti. Ne consegue che la portata delle stesse previsioni rispetto alla fiscalità può dirsi comunque marginale. Peraltro, in astratto le stesse non pongono particolari problemi applicativi, dovendosi disapplicare le norme interne in contrasto con esse pur con le dovute distinzioni e cautele; in concreto, però, si registrano (quelle che sembrano) “resistenze” della giurisprudenza atte a “scongiurare” le conseguenze dirompenti (di una simile soluzione) sulla validità di atti e

⁵⁶ Cfr. in particolare l'art. 21: «1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.

2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.

3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti».

Sul divieto di *bis in idem* nel diritto tributario oltre ai contributi citati in precedenza, si segnalano: P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in AA. VV. *Fisco e reato. Atti delle "Giornate di Studi"*, Pisa, 2016, p. 201 ss.; A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, p. 1265 ss.; O. MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra il ne bis in idem europeo e il doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 1033 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, I, p.385 ss.; F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. Trib.*, 2018, p. 513 ss.; A. PERRONE, *Il criterio della 'sufficiently close connection' ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, p. 1128 ss.; G. MARINO, *Il principio del "ne bis in idem" nella Giurisprudenza della CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. OLIVA, P. DE'CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento Tributario*, Padova, 2019, 623 ss.; G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, p. 579 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, p. 227 ss. (ove anche comparazioni con gli ordinamenti spagnolo ed francese, p.269 ss.). Più in generale sull'influenza della CEDU e del diritto UE in materia tributaria si vedano, ad esempio: F. AMATUCCI, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., p.1367 ss.; F. BILANCIA-C. CALIFANO-L. DEL FEDERICO-G. PUOTI, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria*, Torino, 2014.

Nel testo si è preso in esame il *ne bis in idem*, che probabilmente è il più importante dei problemi che l'applicazione della disciplina europea genera alla materia delle sanzioni tributarie, ma non mancano altri problemi, per un'efficace sintesi dei quali si veda ad esempio P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 111 ss.

procedimenti posti in essere in applicazione delle norme da disapplicare di fronte alla persistente inerzia del legislatore⁵⁷.

5. Necessità di una maggiore integrazione: la posizione della Commissione europea

5.1. Quanto finora esposto rappresenta un'integrazione tributaria che ha dato notevoli risultati, ma che è limitata, anzi piuttosto limitata: è volta essenzialmente ad eliminare gli ostacoli al funzionamento del mercato interno e si connota in chiave negativa, quale intervento dell'Unione in competenze che sono e rimangono degli Stati, alla cui esplicazione appone dei limiti. Per l'appunto in dottrina si rileva come il sistema delle fonti europee appaia improntato al «principio della fiscalità negativa», che esprime «la finalità di limitazione della “altrui” sovranità fiscale, pur sempre riconosciuta ai singoli Stati membri, escludendo ogni processo di “fiscalità positiva”, attraverso la quale l'ente sopranazionale (l'Unione europea) definisce autonomamente un piano di valori e realizza, di conseguenza, un trasferimento di sovranità fiscale dagli Stati nazionali»⁵⁸.

Inoltre l'integrazione tributaria: sembra evolversi al “ribasso”, laddove il ravvicinamento delle legislazioni (di cui all'art.115 TFUE) prende il posto dell'armonizzazione (di cui all'art.113 TFUE); è negativamente condizionata dalla regola dell'unanimità, la quale finisce coll'attribuire agli Stati piccoli poteri sproporzionati e sostanzialmente bloccanti; non agevola la considerazione di interessi sovranazionali ed anzi rischia di impedire o rallentare il progresso dell'Unione, antepoendo decisamente agli interessi della stessa quelli degli Stati; ha dimostrato e dimostra di essere inadeguata e comunque poco fruttifera per scelte importanti, quali la *CCCTB* o la tassazione dell'economia digitale, che non riguardano direttamente il mercato, ma sono di forte impatto sullo stesso (oltre che sull'economie degli Stati).

Ancora non è difficile notare un disallineamento tra la crescita dell'integrazione europea, dalla Comunità economica europea all'Unione europea, e la stasi nell'integrazione tributaria, che è rimasta ancorata alla visione originaria, come declinata nel Trattato di Roma del 1957 (che istituisce la CEE poi diventato TCE, Trattato che istituisce la Comunità europea). Ciò ha determinato e determina una sostanziale e crescente “evaporazione” del potere tributario degli Stati⁵⁹, che però non è stata e non è compensata da una corrispondente “condensazione” di

⁵⁷ Si è detto delle discutibili posizioni della giurisprudenza in tema di partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari (cfr. *supra* nota 50). Quanto al *ne bis in idem* si possono ricordare in via esemplificativa le poco convincenti soluzioni date ad esempio e di recente da: Corte cost., 2 marzo 2018, n.43; Corte giust., 20 marzo 2018, causa C-524/15, *Menci*, ECLI:EU:C:2018:197; C. Cost. 24 ottobre 2019, n.222; Cass., 8 ottobre 2020, n. 21694.

Le risposte del legislatore sono state finora: insufficienti, quanto alla partecipazione ai procedimenti tributari (essenzialmente l'art.5 *ter* del D.lgs. 218 del 19 giugno 1997, introdotto nella disciplina dell'accertamento con adesione per le imposte sui redditi e l'IVA dall'art. 4 *octies*, 1° comma, lett. b), d.l. 30 aprile 2019, n. 34, inserito in sede di conversione dalla legge 28 giugno 2019, n. 58); inesistenti, quanto al *ne bis in idem*, nonostante i moniti espressi dalla stessa Corte Costituzionale nella sentenza 43/2018 cit. (ma già nella sentenza n. 102 del 12 maggio 2016).

⁵⁸ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 483, ove si legge anche che: «l'obiettivo primario fissato al livello comunitario consiste nell'individuazione di vincoli e condizioni, più generalmente nella definizione di “limiti” all'esercizio del potere normativo da parte dei singoli Stati»; «viene in gioco (...) l'esigenza di contenere e (...) “limitare” il potere tributario delocalizzato a livello periferico (degli Stati membri) e non anche di assumere tale potere normativo a livello centrale (dell'Unione europea)». Cfr. *amplius* p. 481 ss. E si veda pure quanto osservato in precedenza in particolare nella nota 19.

⁵⁹ Il riferimento all'evaporazione del potere tributario degli Stati si trova già in P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p.485.

analogo potere presso l'Unione. Ne consegue che: si recano pregiudizi a quella ponderazione e composizione di interessi pubblici e privati, della collettività e dei singoli, che sta alla base delle (scelte in cui si estrinsecano le) sovranità degli Stati; questi ultimi si vedono vieppiù limitati nelle loro azioni, già nella redistribuzione delle risorse economiche e nella rimozione degli ostacoli che impediscono lo sviluppo della personalità, cui tendono per costituzione; a beneficiare di quest'erosione di sovranità sono il mercato comune ed inevitabilmente gli operatori economici "più forti", che in esso operano; si alimenta così un rinnovato liberismo, che (non conduce affatto ad una predicata ottimale allocazione delle risorse e) di certo non giova agli individui.

Si avverte l'esigenza di una maggiore integrazione tributaria, che però si scontra con anacronistiche, ma persistenti diffidenze e circospezioni degli Stati, di cui si fatica a comprendere le ragioni: infatti, egoismi ed interessi particolari non danneggiano soltanto l'Unione, ma anche e soprattutto gli Stati, i quali spesso, specie se piccoli, finiscono col subire le volontà delle grandi imprese e per di più innescano pericolosi fenomeni di concorrenza fiscale, che, se in prima battuta possono premiare, in definitiva minano le basi stesse della loro convivenza. Non è questa la sede per affermare l'opportunità di un governo del mercato comune e la preferibilità della finanza funzionale alla finanza neutrale (che poi è dell'uguaglianza sostanziale sull'uguaglianza formale): del che sembrano tutti consapevoli. Stride, però, l'immobilismo in cui si versa. E allora, bisogna pensare ai rimedi.

5.2. Probabilmente è facile pensare a rimedi *de iure condendo*: dalla introduzione di competenze tributarie dell'Unione alla creazione di tributi e corrispondenti poteri europei, che passino per una modifica dei Trattati o meglio anche per una Costituzione europea ed ovviamente si traducano nelle correlate fonti subordinate. Non è questo, però, il compito del giurista, il quale è chiamato a ragionare *de iure condito*. Sicché è in questa direzione che qui si procede ed è in questa direzione che si segnala un'importante recente iniziativa della Commissione europea. Si tratta della comunicazione che il 15 gennaio 2019 la Commissione rivolge al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio dal titolo "*Verso un processo decisionale efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*", in cui si evidenzia l'esigenza di superare la regola dell'unanimità per le decisioni in materia fiscale⁶⁰.

Più esattamente, la Commissione muove dalla consapevolezza dell'importanza della tassazione per il funzionamento della società e per la politica pubblica a tutti i livelli dell'amministrazione, ma anche dai rilievi: che «per molti anni la legislazione nel settore della tassazione è stata strettamente legata alla sovranità nazionale a causa del suo ruolo nel reddito, nel bilancio e nelle scelte politiche degli Stati»; che «gli Stati membri hanno difeso questa sovranità e hanno considerato il processo decisionale basato sull'unanimità, che comportava la possibilità di un veto nazionale, un mezzo per tutelarla». E constata che tali rilievi sono inevitabilmente riflessi nei Trattati, i quali «hanno mantenuto la norma generale che il Consiglio debba decidere all'unanimità sulle proposte nel settore dell'imposizione prima che queste possano essere adottate a livello europeo, un requisito adatto a un'Unione più ristretta con

⁶⁰ La comunicazione è reperibile sul sito istituzionale dell'Unione europea (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0008&rid=1>). In difetto di diversa indicazione i virgolettati che si propongono nel testo ad essa si riferiscono. Per un primo riscontro positivo si veda C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, p. 197 s.

un'integrazione limitata, un'economia più tradizionale e minori sfide transfrontaliere rispetto all'Unione attuale».

Senonché «le nuove sfide emerse nell'UE e nel mondo hanno rivelato i limiti dell'unanimità nella politica fiscale sia a livello unionale che nazionale»: «un approccio essenzialmente nazionale all'imposizione non è più funzionale e l'unanimità non è un modo pratico né efficace per decidere. Gli interessi nazionali e comuni sono intrecciati. La maggiore mobilità delle imprese e dei cittadini significa che le decisioni in materia fiscale di uno Stato membro possono incidere significativamente sui redditi degli altri e sul margine di manovra di cui dispongono per effettuare le loro scelte strategiche. La mondializzazione e la digitalizzazione hanno generato sfide comuni che richiedono soluzioni comuni. Le pressioni esterne sulla competitività, come la recente riforma fiscale statunitense, impongono agli Stati membri di agire insieme per tutelare gli interessi dell'Unione rafforzando la competitività del sistema fiscale dell'UE. Per proteggere le entrate degli Stati membri e garantire un ambiente fiscale equo per tutti è necessaria un'azione coordinata a livello dell'UE in materia di tassazione. Per stare al passo con l'attuale contesto in rapida evoluzione, la politica fiscale dell'UE deve poter reagire e adattarsi rapidamente. Tuttavia questo non è possibile se l'unanimità rappresenta la norma. Questioni che nel passato ci si poteva forse permettere di dibattere per diversi anni, oggi possono richiedere una conclusione in pochi mesi. L'ampiezza delle sfide che gli Stati membri devono affrontare attualmente implica che un solo Stato membro non dovrebbe poter bloccare le decisioni importanti».

Peraltro, la regola dell'unanimità è rimasta soltanto per la tassazione, essendosi superata in tutte le altre politiche sensibili in cui prima vigeva; per di più le decisioni sono ancora adottate mediante una procedura legislativa speciale, che attribuisce un ruolo di primo piano agli Stati ed emargina il Parlamento: decide il Consiglio su proposta della Commissione, il Parlamento europeo ha un ruolo meramente consultivo («Escludere il Parlamento europeo, eletto direttamente, dal processo decisionale in un settore di grande rilevanza politica come la tassazione è in contrasto con gli obiettivi democratici dell'Unione. La transizione verso la procedura legislativa ordinaria permetterebbe di colmare questo deficit democratico»); «l'unica eccezione che ancora sussiste ostacola i progressi verso la realizzazione degli obiettivi politici dell'UE e il completamento del mercato unico. È giunta l'ora di allineare il processo decisionale relativo alla legislazione fiscale con quello di altri settori altrettanto importanti».

Per l'appunto la Commissione propone di superare la regola dell'unanimità a favore della maggioranza qualificata nell'ambito di una procedura legislativa ordinaria, che così rivaluterebbe il ruolo del Parlamento. E lo fa individuando due diverse vie: a) per un verso, quelle indicate dagli artt.116 e 325 TFUE, che però operano in circostanze specifiche (distorsioni di concorrenza dovute alla disparità delle norme fiscali e frodi come altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione); b) per altro verso e preferibilmente, le clausole “passerella” che stabilmente consentono il passaggio o i passaggi di cui sopra – dall'unanimità alla maggioranza qualificata – e lo consentono in via generale (ex art.48, paragrafo 7, TUE), purché il Consiglio deliberi all'unanimità e il Parlamento non si opponga, oppure in materia ambientale (ex art.192, paragrafo 2, TFUE), purché il Consiglio deliberi all'unanimità, previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni. A tanto la Commissione giunge in continuità con precedenti sue

posizioni e dando atto dei danni dell'inazione fiscale a causa dell'unanimità, dei quali arriva anche a quantificarne i costi.

6. (segue): i principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri

6.1. La Commissione, riprendendo la Comunicazione citata, agisce in funzione del mercato interno, che per le vie proposte vuole più forte e competitivo⁶¹. Ma è interessante notare come nella Comunicazione si rappresenti una nuovavisione della sovranità fiscale, quella di una «sovranità condivisa per proteggere le sovranità fiscali nazionali»; ed in proposito si afferma: «La tassazione è intimamente connessa alla sovranità nazionale ... Affinché la politica fiscale dell'UE espliciti pienamente le sue potenzialità, è il momento di adattare il processo decisionale per consentire al Consiglio di adottare tempestivamente le misure fiscali che corrispondono a un mercato unico dalle economie altamente integrate ... Il coordinamento delle politiche fiscali a livello dell'UE può effettivamente tutelare la capacità degli Stati membri di agire e ottenere risultati e con essa i loro diritti sovrani». Il che sembra quasi un'aspirazione, per i toni con cui la Comunicazione si esprime, e tradisce la consapevolezza di un *deficit* di sovranità dell'Unione che si vuole superare, sia pure in una declinazione minimale (ma realisticamente percorribile), qual è appunto il superamento dell'unanimità, di cui si è detto.

Ebbene, è senz'altro la direzione che occorre intraprendere. Ma accanto alle vie indicate dalla Commissione, e sempre in una prospettiva *de iure condito*, si può individuare un'altra via, forse più impegnativa in principio, ma probabilmente più fruttifera alla lunga, che è quella della valorizzazione dei principi e diritti fondamentali comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, i quali in quanto tali diventano parte del diritto dell'Unione. Più volte in tal senso si è pronunciata la giurisprudenza della Corte di giustizia e la regola è ora parzialmente codificata, in previsioni quali: gli artt. 4, paragrafo secondo, e 6, paragrafo terzo, TUE; gli artt. 67, paragrafo primo, e 340, paragrafo secondo, TFUE; l'art. 52, paragrafo quarto, della CDFUE⁶². Si è consapevoli che a seguito dell'introduzione della CDFUE la via non è più battuta come in passato (in quanto «l'inserimento espresso della Carta dei diritti fondamentali nel sistema dei trattati ha accentuato l'autosufficienza dell'Unione riducendo l'esigenza del ricorso in via suppletiva agli ordinamenti statali, accentuando la natura meramente ausiliaria del richiamo alle tradizioni comuni»⁶³) e che non è facile da percorrere in una materia in cui non constano

⁶¹ In proposito: «La tassazione non può realizzare tutto il suo potenziale per aiutare a preservare e approfondire il mercato unico e sostenere una crescita inclusiva in tutti i paesi a causa dell'unanimità ... Nel corso degli anni l'unanimità ha ostacolato i progressi in merito a importanti iniziative nell'ambito fiscale, necessarie per rafforzare il mercato unico e la competitività dell'Unione (...). L'unanimità nella tassazione ha inoltre inciso negativamente sulle priorità politiche più ampie dell'UE (...). Nonostante l'unanimità, di recente si sono registrati alcuni importanti progressi nella politica fiscale dell'UE, essenzialmente in risposta alla pressione pubblica».

⁶² Sui principi comuni alle tradizioni costituzionali degli stati membri è sufficiente guardare ai manuali, tra i quali R. ADAM-A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2017, p.143 ss., ove anche diversi riferimenti alla giurisprudenza. Cfr. anche i contributi di cui alle successive note 63 e 64. Per una possibile declinazione in chiave tributaria si veda, ad esempio e di recente, C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, cit., p.219 ss. Cfr. anche, sia pure nell'ottica di individuare controlimiti comuni dei Paesi membri, F. AMATUCCI, *L'incidenza della tradizione costituzionale comune sui principi del diritto europeo rilevanti in materia tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, I, p.929 ss.

⁶³ Così si osserva in G. DE VERGOTTINI, *Tradizioni costituzionali e comparazione: una riflessione*, in *Rivista AIC*, n. 4/2020, p. 305 e ss., dopo essersi precisato che «è stato a causa della carenza di una normativa pattizia sui diritti che inizialmente la Corte di Giustizia ha dovuto costruire il richiamo alle tradizioni costituzionali comuni al fine di trovare negli ordinamenti degli stati membri un supporto idoneo ad affrontare e risolvere le questioni portate alla sua attenzione individuando i principi di diritto necessari».

particolari pronunce della Corte di giustizia (ma ciò si spiega agevolmente con le limitate competenze dell'UE in materia tributaria). Ciò però non deve e non può scoraggiare a fronte dell'oggettiva comunanza di alcuni principi e della loro importanza: il riferimento è senz'altro ai principi della riserva di legge in materia tributaria e della contribuzione secondo capacità contributiva, di cui agli artt. 23 e 53 nella nostra Costituzione. Infatti, non vi è dubbio che essi connotino l'identità culturale e giuridica degli ordinamenti statuali⁶⁴.

6.2. Così per l'art. 23 Cost. «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Di esso è facile rinvenire omologhi in tutte le costituzioni degli Stati europei. Si vedano ad esempio: l'art. 34, comma 2, della Costituzione francese, per il quale «*La loi fixe les règles concernant: ... - l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; ...*»; l'art. 31, comma 3, della Costituzione spagnola per il quale «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*»; l'art. 103 della Costituzione portoghese, per il quale «... 2. *Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.* 3. *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*». Si enuncia, come è noto, in veste consolidata e attualizzata, quel principio del “consenso al tributo” o dell’“autoimposizione”, altrimenti noto come “*no taxation without representation*”, che ha caratterizzato fortemente la nascita dello Stato di diritto. E che lo Stato di diritto sia un valore fondante dell'UE non è certo in discussione⁶⁵.

Solo apparentemente diverso è il discorso con riferimento al secondo principio, di cui all'art. 53 Cost. per il quale: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività». Di esso è più difficile trovare omologhi, giacché solo alcune Costituzioni lo riferiscono espressamente⁶⁶. Tuttavia esso non è altro che una specificazione in materia tributaria del più

Sulla persistenza vitalità delle tradizioni costituzionali cfr. anche, ad esempio, O. POLLICINO, *Della sopravvivenza delle tradizioni costituzionali comuni alla Carta di Nizza: ovvero del mancato avverarsi di una (cronaca di una) morte annunciata*, in *Diritto UE*, 2016, in part. p.280 ss.

⁶⁴ Già nei manuali se ne dà atto: cfr. per tutti P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., p.19 ss. Cfr. anche, con riferimento alla sola riserva di legge e al suo corollario dell'indisponibilità del tributo, A. GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2019, p. 95 ss.

⁶⁵ Cfr. art. 2 TUE: «L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini».

Si veda, ad esempio, anche la comunicazione, dal titolo «*Rafforzare lo Stato di diritto nell'Unione*», che la Commissione rivolge il 17 luglio 2019 al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni. E più di recente cfr. anche il Discorso sullo stato dell'Unione di Ursula von der Leyen, presidente della Commissione europea, pronunciato il 15 settembre 2021 innanzi al Parlamento europeo (reperibile su https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/soteu_2021_address_it_0.pdf).

⁶⁶ Per l'appunto in quelle richiamate, che anche a tal fine si sono indicate, si vedano: l'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo e del Cittadino del 26 agosto del 1789, che integra il preambolo della Costituzione della Francia («*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*»); l'art. 31, comma 1, della Costituzione della Spagna («*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo*

generale principio di uguaglianza, in quanto per contribuire alle spese pubbliche non occorre soltanto una capacità economica, ma occorre anche guardare alle condizioni soggettive (personali, familiari, economiche, sociali) di ciascun contribuente; e la capacità contributiva consente appunto di apprezzare il dovere di contribuzione dei singoli e di pervenire ad una parità di trattamento degli stessi, rappresenta cioè la misura dell'uguaglianza – formale e sostanziale – in materia tributaria. Tant'è che negli ordinamenti in cui difettano riferimenti espressi si perviene agli stessi risultati (di parametrizzazione della contribuzione alla capacità contributiva) in via interpretativa⁶⁷. Anche qui – e ci si ripete – che l'uguaglianza sia un valore fondante dell'UE non è certo in discussione⁶⁸.

Si aggiunge che i principi esaminati non sono soltanto degli Stati membri dell'Unione, ma appartengono alla tradizione costituzionale dell'Occidente, come opportunamente si rileva in dottrina⁶⁹. Sicché a maggior ragione non dovrebbe discutersi della rilevanza di essi, come principi (comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri e quindi principi) dell'Unione Europea⁷⁰.

Di fronte alle miopi resistenze degli Stati, iniziative nella direzione tracciata non possono che venire dalle istituzioni dell'Unione ed eleggere campi riservati all'intervento della stessa, quali ad esempio il divieto degli aiuti di stato. Così, per tornare ai casi esaminati in precedenza, si potrebbero sindacare alcuni *rulings* fiscali non soltanto (ed ancora prima che) per violazione delle regole di cui agli artt.107 ss. del TFUE, ma anche: perché tramite essi si dispone (o si finisce col disporre) del tributo, ossia si fanno scelte amministrative (o peggio ancora si raggiungono intese) su *an* e *quantum debeatur*, nonostante una (costituzionale) riserva alla legge delle scelte su tali contenuti (con conseguente divieto di intese correlate); oppure perché gli stessi *rulings*, prevedendo o garantendo tassazioni basse, oltremodo basse, finanche irrisorie, rispetto a quelle ordinarie, si pongono in evidente distonia con la sottostante capacità contributiva (e con l'uguaglianza che la permea).

Naturalmente un ruolo oltremodo delicato competerebbe alla giurisprudenza, la quale sarebbe chiamata a farsi interprete dei predetti principi, ma anche ed inevitabilmente a fare delle scelte, soprattutto per quanto attiene ad alcune declinazione degli stessi⁷¹, e ad imprimere così

con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»); l'art. 103, comma 1, della Costituzione del Portogallo («O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza»).

⁶⁷ Così nella Costituzione della Germania non esiste una disposizione di esplicito riferimento alla capacità contributiva, ma a quest'ultima si perviene movendo dal più generale principio di uguaglianza, come osservato ad esempio da: J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p.785; M. BARASSI, *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p.176 ss.

⁶⁸ Cfr. *supra* nota 65. Cfr. anche il titolo III della CDFUE. Può poi richiamarsi, pure qui, il Discorso sullo stato dell'Unione del 15 settembre 2021 (cfr. *supra* nota 65), ove a conclusione di un passaggio si dice espressamente che «pagare il giusto importo di imposte non è solo una questione di finanze pubbliche, ma è soprattutto una semplice questione di equità».

⁶⁹ Si veda per tutti V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, in particolare pp.21 ss., 78 ss., ove riferimenti a varie carte costituzionali.

⁷⁰ Semmai potrebbe discutersi (della comunanza) delle diverse possibili declinazioni, cui tali principi soggiacciono nei vari ordinamenti; e verosimilmente a tanto si perverrà se si imbecca la via della loro valorizzazione.

⁷¹ Si osserva in dottrina: «contrariamente alle apparenze, la tradizione comune non viene ad essere effettivamente condivisa da tutti gli ordinamenti degli stati membri. È sufficiente che consenta un aggancio con una o più

un'accelerazione all'integrazione tributaria, di cui la stessa è consapevole artefice⁷², verso obiettivi (più) generali, che vadano oltre la non discriminazione e il divieto degli aiuti di stato. E sicuramente i risultati non sarebbero immediati. Tuttavia non sembrano esserci alternative, giacché è con la valorizzazione dei principi comuni e della conseguente convergenza tra ordinamenti (statali ed europeo) che si può costruire solidamente quella condivisione della sovranità tributaria cui si riferisce la Commissione.

Forse non ci sono ancora sensibilità adeguate, ma è bene che la dottrina si attivi, quanto meno per sollecitarle con diversi modi di ragionare, anche perché la stessa svolgerebbe un ruolo di primo piano, visto che agisce con le logiche della scienza e non dell'esigenza (della giustificazione) della decisione del caso concreto.

tradizioni nazionali assunte come riferimento. Essa è comune perché la Corte di giustizia la assume come utile alla definizione del caso. Quindi la qualificazione rivela un mero artificio interpretativo. Diciamo quindi che la tradizione comune è la tradizione comunitariamente utile e quindi rilevante. Neppure appare corretto pretendere che la tradizione comune discenda da una operazione comparativa fra tutte le tradizioni costituzionali degli stati membri. Non è comprovabile nessuna conclusione in tal senso (...) È di tutta evidenza come le tradizioni costituzionali comuni possano assumere, a seconda della prospettiva in cui vengano considerate un valore sensibilmente variato». Cfr. G. DE VERGOTTINI, *Tradizioni costituzionali e comparazione: una riflessione*, cit., p. 305 e ss.

⁷² Il ruolo della Corte di Giustizia nell'integrazione tributaria è bene evidenziato da P. PISTONE, *Primato del diritto dell'Unione europea e sovranità tributaria: il ruolo della Corte di giustizia europea in Liber Amicorum in onore di Antonio Tizzano. De la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, Torino, 2018, in particolare pp.737 ss., 748 ss.