

RAFFAELLA PIA VAIRA



TTS

CENTRO STUDI SVILUPPO  
RELAZIONI PER LA SICUREZZA

LA TUTELA DEL  
CONTRIBUENTE  
NELLA RISCOSSIONE  
DEI CREDITI  
TRIBUTARI  
NELL'ESPERIENZA  
GIURIDICA EUROPEA



**Raffaella Pia Vaira autore**

**La tutela del contribuente nella riscossione dei crediti tributari nell'esperienza giuridica europea**

ISBN: **9791281687080**

Realizzato e pubblicato in collaborazione con l'autore da



**TTS**

CENTRO STUDI SVILUPPO  
RELAZIONI PER LA SICUREZZA

Centro Studi Sviluppo Relazioni per la Sicurezza – TTS

Copyright © 2024 Centro Studi Sviluppo Relazioni per la Sicurezza – TTS

L'utilizzo anche parziale del materiale contenuto all'interno di questo libro, dovrà essere preventivamente concordato con l'autore e l'ente editore.

L'opera viene Pubblicata a scopo divulgativo come “pubblicazione scientifica”, distribuita gratuitamente e liberamente consultabile

[www.ttsecurity.it](http://www.ttsecurity.it)

[centrostuditts@gmail.com](mailto:centrostuditts@gmail.com)

Instagram: [Tts Centrostuditts](#)

Facebook: [TTS Centro Studi Sviluppo Relazioni per la Sicurezza](#)

Linkedin: [TTS thinktanksecurity](#)

YouTube: [Centrostudi TTS](#)

**La tutela del contribuente  
nella riscossione dei crediti tributari  
nell'esperienza giuridica europea**

**Raffaella Pia Vaira**



*"Alla sapienza non si può nuocere;  
il tempo non la cancella;  
nessuna cosa la può sminuire".*

*Lucio Anneo Seneca*

# Indice

## Capitolo primo

### Integrazione europea e diritto tributario

1.	Le tappe fondamentali dell'integrazione europea: aspetti introduttivi	4
1.1	L'istituzione delle Comunità europee: CECA, CEEA o Euratom, CEE	4
1.2	L'estensione delle competenze comunitarie: dall'Atto Unico europeo al Trattato di Maastricht	8
1.3	Il rafforzamento del processo di integrazione europea: dal Trattato di Amsterdam al Trattato di Lisbona	11
2.	I fondamenti giuridici dell'integrazione europea	14
2.1	La teoria del "funzionalismo" e la cooperazione tra gli Stati Membri	15
2.2	La sovranità dell'Unione europea: un organismo sui generis	17
2.3	Il riparto di competenze in seno all'Unione europea: il principio di attribuzione	20
2.4	L'ampliamento dei poteri dell'Unione europea: la clausola di flessibilità	24
2.5	Il principio di effettività: un'integrazione giuridica crescente tra ordinamento UE e sistema giuridico nazionale	26
3.	Il ravvicinamento delle legislazioni fiscali e la cooperazione amministrativa quali basi del processo di integrazione europea	29
3.1	L'ordinamento fiscale: le disposizioni in materia nella normativa europea	29
3.2	L'armonizzazione fiscale: principi di fondo, scopi e divieti	33
3.3	Il processo di convergenza e coordinamento delle legislazioni nazionali sui tributi	40
3.4	La cooperazione amministrativa degli Stati Membri in materia tributaria: l'azione di sostegno dell'UE	46
3.5	La cooperazione amministrativa in ambito tributario a livello internazionale: l'influenza sul modello europeo	51

## Capitolo secondo

### I diritti del contribuente tra ambito nazionale ed europeo

1.	I principi costituzionali in materia tributaria	54
1.1	Il principio di legalità	54
1.2	Il principio di generalità o universalità	57
1.3	Il principio di uniformità e capacità contributiva	58
1.4	Il principio di progressività	64
2.	Il nuovo rapporto fisco – contribuente: lo Statuto dei diritti del contribuente	66
2.1	Diritti e garanzie del cittadino – contribuente tutelati dallo Statuto	66
2.2	I limiti all'attività impositiva delineati nello Statuto	70
2.3	Il Garante del contribuente: tra principio del legittimo affidamento e diritto comunitario	76

3.	Il volto europeo dello Statuto del Contribuente	80
3.1	Considerazioni introduttive	80
3.2	L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: il diritto ad una buona amministrazione	82
3.3	(segue): il diritto al contraddittorio endoprocedimentale o preventivo	86
3.4	(segue): il diritto di accesso	89
3.5	(segue): il principio di trasparenza e l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria	91
3.6	Il Codice europeo del contribuente: aspetti generali e nuove prospettive	94
4.	La tutela del contribuente alla luce dei principi enunciati dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)	99
4.1	Premessa	99
4.2	L'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla CEDU: il principio di legalità e il principio di proporzionalità	102
4.3	L'art. 6 della CEDU sull'"equo processo": il diritto di accesso al giudice, il principio della parità delle armi ed il diritto al silenzio	105
4.4	L'art. 7 della CEDU relativo al principio " <i>nulla poena sine lege</i> ": il principio della certezza del diritto e i limiti alla retroattività delle norme tributarie	111
4.5	L'art. 4 del Settimo Protocollo addizionale alla CEDU: il principio del " <i>ne bis in idem</i> " tributario	113

## Capitolo terzo

### La riscossione transnazionale dei tributi e tutela del contribuente

1.	La riscossione transnazionale dei tributi: profili generali	117
1.1	La nozione di "tributo", "riscossione", "transnazionalità": cenni introduttivi	117
1.2	I limiti territoriali alla riscossione dei crediti tributari: il principio di territorialità	121
1.3	Lo sviluppo della collaborazione tra gli Stati in materia tributaria	124
2.	La collaborazione e la mutua assistenza tra gli Stati membri dell'Unione europea nella riscossione dei tributi	125
2.1	La cooperazione fiscale internazionale e nell'Unione europea: l'espansione della sovranità statale e la tutela dei singoli	125
2.2	Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie nella riscossione dei crediti tributari e la tutela del contribuente	130
2.3	La mutua assistenza tra gli Stati per l'assolvimento degli obblighi tributari: la c.d. "assistenza nella riscossione dei tributi" e le garanzie per il contribuente	142
3.	L'influenza del diritto europeo sul sistema tributario italiano per una effettiva tutela del contribuente	157
3.1	Il controllo sulla corretta applicazione del diritto europeo negli ordinamenti interni degli Stati Membri dell'UE: la procedura d'infrazione	157
3.2	La violazione della normativa fiscale europea da parte degli Stati Membri dell'UE: il diritto al rimborso del contribuente	161
3.3	La responsabilità risarcitoria degli Stati Membri dell'UE per violazione delle norme europee in ambito tributario: l'azione di risarcimento dei danni a tutela del contribuente	164

## Capitolo quarto

### Riscossione comparata e prospettive future di tutela del contribuente nell'Unione europea

1.	Uno sguardo ai sistemi di riscossione dei tributi e alle forme di tutela del contribuente in Italia, Germania, Spagna e Francia	168
1.1	Il sistema di riscossione dei tributi nei Paesi in analisi: diversi metodi a confronto	168
1.2	Il rapporto con il contribuente: comparazione tra le diverse forme di tutela previste negli ordinamenti tributari in commento	171
2.	Il futuro dell'Unione europea in ambito fiscale tra federalismo e sistema di risorse proprie: considerazioni finali	174
2.1	Il federalismo fiscale in Europa: verso un rafforzamento della sovranità condivisa	174
2.2	Il nuovo sistema di risorse proprie: la possibile introduzione di un tributo europeo quale imposta propria dell'Unione europea	178
	<b>Bibliografia</b>	<b>182</b>



# Capitolo primo

## Integrazione europea e diritto tributario

### 1. Le tappe fondamentali dell'integrazione europea: aspetti introduttivi

#### 1.1 L'istituzione delle Comunità europee: CECA, CEEA o Euratom, CEE

Il processo di integrazione europea è stato il risultato di un percorso condotto attraverso varie azioni finalizzate al raggiungimento del progresso economico e sociale comune ai vari Stati europei, iniziato con l'eliminazione delle barriere doganali, poste alla base della delimitazione delle singole giurisdizioni statali, sino all'istituzione del mercato unico europeo che ha fortemente facilitato l'integrazione sul piano sovranazionale.

Nel corso degli anni la cooperazione fra gli Stati si è dimostrata sempre più solida, rendendo sempre più concreta quella originaria idea utopica di unione tra i medesimi, la quale si è man mano realizzata attraverso i vari Trattati che si sono susseguiti nel contesto giuridico europeo ed internazionale, da quelli istitutivi delle tre organizzazioni internazionali: la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), firmato a Parigi il 18 aprile del 1951, la Comunità economica europea (CEE) e la Comunità europea per l'energia atomica (CEEA o Euratom), entrambi firmati a Roma il 25 marzo 1957, sino al Trattato di Lisbona, entrato in vigore nel 2009, con cui si è realizzata l'attuale Unione europea.

L'idea di un'Europa unita nasce in seguito agli stravolgimenti e ai disastri determinati dalla seconda guerra mondiale, quando il quadro economico e politico nelle varie Nazioni risultava ormai alla deriva e vi era, pertanto, la necessità di una ricostruzione dei vari assetti mondiali in vista di un nuovo ordine che potesse dare ai governi dei vari Stati quella stabilità e sicurezza che i popoli stessi reclamavano, sia in ambito militare, sia in ambito economico e politico.

Così, al fine di contribuire all'espansione economica, all'aumento dell'occupazione e a un migliore tenore di vita nell'area comunitaria, superando anche quelle divisioni tra Stati dovuti al conflitto mondiale, il 9 maggio del 1950, su iniziativa del Ministro degli esteri francese, Robert Schuman<sup>1</sup>, del Cancelliere tedesco Konrad Adenauer e del Presidente del Consiglio italiano

---

<sup>1</sup> La celebre dichiarazione Schuman, a cui viene fatto generalmente risalire l'atto di nascita dell'"Europa a sei", nonché l'inizio del processo di integrazione europea e della costruzione di quella che diventerà, poi, l'Unione europea, venne pronunciata in occasione della presentazione del piano elaborato per unificare le produzioni carbosiderurgiche franco-tedesche sotto la protezione di una Autorità dotata di poteri sovranazionali: "[...]L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto.

L'unione delle nazioni esige l'eliminazione del contrasto secolare tra la Francia e la Germania: l'azione intrapresa deve concernere in prima linea la Francia e la Germania. A tal fine, il governo francese propone di concentrare immediatamente l'azione su un punto limitato ma decisivo. Il governo francese propone di mettere l'insieme della produzione franco-tedesca di carbone e di acciaio sotto una comune Alta Autorità, nel quadro di un'organizzazione alla quale possono aderire gli altri paesi europei. La fusione della produzioni di carbone e di acciaio assicurerà subito la costituzione di basi comuni per lo sviluppo economico, prima tappa della Federazione europea, e cambierà il destino di queste regioni che per lungo tempo si sono dedicate alla fabbricazione di strumenti bellici di cui più costantemente sono state le vittime. La solidarietà di produzione in tal modo realizzata farà sì che una qualsiasi guerra tra la Francia e la Germania diventi non solo impensabile, ma materialmente impossibile. La creazione di questa potente unità di produzione, aperta a tutti i paesi che vorranno aderirvi e intesa a fornire a tutti i paesi in essa riuniti gli elementi di base della produzione industriale a condizioni uguali, getterà le fondamenta reali della loro unificazione economica. Questa

Alcide De Gasperi, si proponeva la creazione della Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), che fu istituita il 18 aprile del 1951 con il Trattato firmato a Parigi dai sei Stati fondatori: Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Paesi Bassi. Con il Trattato CECA, entrato in vigore il 23 luglio del 1952, che costituì il primo tentativo rivolto alla realizzazione di un mercato comune regolato da normative vincolanti per tutti i Paesi aderenti e caratterizzato da obiettivi che andavano ben oltre i fini strettamente economici dell'integrazione in tale settore, ma riguardanti la realizzazione di una più estesa comunità politica, si poneva la produzione del carbone e dell'acciaio sotto una comune Autorità, una organizzazione sovranazionale dotata di poteri propri a cui gli stati aderenti cedevano una parte della loro sovranità<sup>2</sup>, seppur nei limiti del settore carbossiderurgico, composta da istituzioni proprie e alla quale potessero aderire anche gli altri Paesi europei.

La CECA si componeva di quattro istituzioni:

- L'Alta Autorità: organo centrale composto da nove membri, tra cui il presidente, il primo fu Jean Monnet, nominato dai membri stessi, e 8 membri ordinari. I componenti, che erano nominati sulla base delle loro competenze professionali dagli stessi Stati, godevano delle garanzie di indipendenza ed un terzo degli stessi veniva rinnovato ogni due anni. L'Alta Autorità era dotata di poteri principalmente deliberativi, potendo emanare non solo pareri, ma anche decisioni e raccomandazioni, con effetti vincolanti, interamente per le prime e di scopo per le seconde.
- Il Consiglio speciale dei Ministri: composto da un rappresentante del Governo di ogni Stato, aveva una funzione consultiva rispetto all'Alta autorità e quando quest'ultima doveva deliberare su parere conforme del Consiglio, il parere era vincolante.
- L'Assemblea comune: composta dai rappresentanti parlamentari degli Stati membri, aveva funzioni consultive.
- La Corte di Giustizia: esercitava il potere giurisdizionale, con funzioni di controllo sugli atti e sui comportamenti delle altre istituzioni.

Tutte le istituzioni avevano sede a Lussemburgo, eccetto l'Assemblea la cui sede venne collocata, invece, a Strasburgo.

L'obiettivo della CECA era quello di creare un mercato comune del carbone e dell'acciaio, caratterizzato dalla libera circolazione di tali materie prime e dal libero accesso alle fonti di produzione delle stesse. Vennero, quindi, abolite le restrizioni doganali esistenti nel commercio di tale settore e fu stabilita una linea comune, sia per la produzione complessiva, sia per i prezzi delle risorse.

L'istituzione della CECA, che si è estinta il 23 luglio 2002 in conformità al termine finale previsto del Trattato istitutivo, ha rappresentato la prima tappa fondamentale dell'integrazione comunitaria, nonché il primo nucleo essenziale di quel federalismo europeo indispensabile al mantenimento della pace tra i popoli e allo sviluppo economico degli Stati membri.

Successivamente agli sviluppi apportati dal Trattato CECA,<sup>3</sup> si aprirono ulteriori negoziati che portarono all'istituzione della Comunità economica europea (CEE) e della Comunità europea per l'energia atomica (CEEA o Euratom), i cui Trattati istitutivi furono entrambi firmati a Roma il

---

produzione sarà offerta al mondo intero senza distinzione né esclusione per contribuire al rialzo del livello di vita e al progresso delle opere di pace. Se potrà contare su un rafforzamento dei mezzi, l'Europa sarà in grado di proseguire nella realizzazione di uno dei suoi compiti essenziali: lo sviluppo del continente africano. Sarà così effettuata, rapidamente e con mezzi semplici, la fusione di interessi necessari all'instaurazione di una comunità economica e si introdurrà il fermento di una comunità più profonda tra paesi lungamente contrapposti da sanguinose scissioni. [...]".

<sup>2</sup> Su cui v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 34.

<sup>3</sup> Le tappe successive furono rappresentate dalla "Conferenza di Messina", tenutasi nel giugno del 1955 tra i Ministri degli esteri dei sei Stati membri, i quali conferirono ad un comitato presieduto dal belga Spaak l'incarico di predisporre un rapporto diretto alla creazione di un mercato generale comune; fu sulla base di questo che si arrivò, poi, nel 1957 alla firma dei due Trattati di Roma.

25 marzo 1957 ed entrarono in vigore il 1° gennaio 1958, a cui aderirono gli stessi Stati membri della CECA.

Il Trattato CEE aveva lo scopo di promuovere l'integrazione economica tra gli Stati membri dando vita ad un mercato comune, in vista di un miglioramento del tenore di vita e delle relazioni tra gli Stati stessi, attraverso il ravvicinamento delle legislazioni nazionali ed il rispetto delle garanzie contenute nelle libertà fondamentali riguardanti la circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali<sup>4</sup>.

Per "mercato comune" si intende uno spazio caratterizzato dall'eliminazione di ogni intralcio agli scambi comunitari, con la creazione di un mercato quanto più possibile simile a quello nazionale e basato sulle suddette "quattro libertà", al fine di realizzare uno spazio economico unificato che permetta la libera concorrenza tra le diverse imprese.

A tal fine, il trattato CEE aboliva i dazi doganali tra gli Stati e i contingenti per le merci scambiate, istituendo una tariffa doganale esterna comune in sostituzione delle precedenti tariffe dei singoli Stati. L'unione doganale che ne conseguì, accompagnata da una politica commerciale comune, veniva condotta non più a livello statale ma a livello comunitario, differenziandola in ciò da una semplice politica di libero scambio, consentendo così un aumento del commercio intracomunitario e degli scambi della Comunità con i Paesi terzi.

Con l'istituzione della CEE e la creazione del mercato comune si volevano, quindi, raggiungere due principali obiettivi:

- La trasformazione delle condizioni economiche della produzione e degli scambi nella Comunità.
- La progressiva unificazione dell'Europa.

Nel preambolo del presente Trattato troviamo, in particolare, enunciate le seguenti finalità:

- Porre le fondamenta di un'unione sempre più stretta fra i popoli europei;
- assicurare, mediante un'azione comune, il progresso economico e sociale dei loro Paesi, eliminando le barriere che dividono l'Europa;
- assicurare il miglioramento costante delle condizioni di vita e di occupazione dei loro popoli;
- assicurarne lo sviluppo armonioso riducendo le disparità fra le differenti Regioni e il ritardo di quelle meno favorite;
- contribuire, grazie a una politica commerciale comune, alla soppressione progressiva delle restrizioni agli scambi internazionali;
- confermare la solidarietà che lega l'Europa ai Paesi d'oltremare e assicurare l'aumento della loro prosperità conformemente ai principi dello Statuto delle Nazioni Unite.

La CEE, quindi, mirava ad intessere forme di integrazione sempre più estese a varie attività economiche e sociali, tra cui la fiscalità cominciava a perdere quell'aspetto tradizionalmente statale ed acquisendo sempre più una nuova veste sovranazionale.

Infatti, con l'entrata in vigore del Trattato CEE, si rafforza il ruolo dell'Europa nello spazio economico mondiale, ampliando il campo di attività delle Istituzioni a nuovi settori, quale appunto la politica commerciale comune<sup>5</sup>.

Quale organizzazione internazionale, anche la CEE, come la CECA, era dotata di proprie istituzioni e propri poteri e per l'esecuzione dei compiti affidatagli dal Trattato si avvale:

---

<sup>4</sup> Art. 2 Trattato CEE: "La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli Stati che ad essa partecipano".

<sup>5</sup> In tal senso v. SAPONARO F., *L'aggiuazione amministrativa del ciribùgo nel dirìggo dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 8. L'autore afferma che in tal modo si è perfezionato il passaggio da un'amministrazione di "missione" ad un'amministrazione di "gestione", che ha fortemente accresciuto il ruolo della Commissione, considerata il nucleo centrale del potere esecutivo europeo, con l'ampliamento anche delle funzioni e competenze di quest'ultima.

- Della Commissione: collegio indipendente, i cui membri sono nominati dai governi degli Stati membri, è l'istituzione che rappresenta l'interesse comune della Comunità; ha poteri di iniziativa normativa e propone gli atti comunitari al Consiglio dei Ministri. E' garante, inoltre, dei Trattati e vigila sulla corretta applicazione degli stessi, nonché del diritto derivato. La Commissione dispone, infine, del potere esecutivo per attuare le politiche comuni.
- Del Consiglio dei Ministri: composto dai rappresentanti dei governi degli Stati membri, ha competenze decisionali fondamentali e nello svolgimento delle sue funzioni è assistito dal Comitato dei rappresentanti permanenti (COREPER), responsabile della preparazione del lavoro del Consiglio e dell'esecuzione dei compiti ad esso assegnati.
- Dell'Assemblea parlamentare: con poteri meramente consultivi.
- Della Corte di Giustizia: esercita il potere giurisdizionale, con funzione di vigilanza sul rispetto del diritto e l'applicazione e interpretazione del Trattato.

Gli Stati membri, inoltre, in base a quanto dettato dagli art. 5 e 7 del Trattato CEE, hanno l'obbligo di adoperarsi per assicurare l'esecuzione degli obiettivi del Trattato stesso e di astenersi da ogni azione che possa risultare compromettente per la realizzazione dei medesimi.

Nonostante il Trattato CEE presenti una struttura istituzionale e legislativa funzionale a che il processo di integrazione europea si evolvesse verso la metà sperata, è da sottolineare che esso presenta dei limiti e delle lacune per ciò che attiene la politica economica e monetaria, in quanto le relative disposizioni presenti nella parte terza del Trattato medesimo appaiono generiche ed insufficienti, sia sul piano dei vincoli ai comportamenti delle Autorità nazionali di politica economica, sia sul piano delle azioni di coordinamento e sostegno per la realizzazione di una necessaria cooperazione tra gli Stati membri<sup>6</sup>.

Con i suindicati Trattati di Roma, oltre alla CEE, è nata anche la Comunità europea dell'energia atomica (CECA o Euratom), organizzazione internazionale istituita con lo scopo di coordinare i programmi di ricerca degli Stati membri relativi all'energia nucleare, al fine anche di assicurare un uso pacifico di quest'ultima.

Diversamente dalla CECA, la durata della CEEA è illimitata e, nonostante i membri appartenenti all'Euratom siano gli stessi dell'attuale Unione europea, la CEEA non si è mai fusa con essa nelle varie ratifiche dei diversi Trattati europei e mantiene tuttora una personalità giuridica separata, nonostante condivida con essa anche l'organo governativo stesso (Commissione europea).

Tra le più importanti finalità del Trattato Euratom troviamo:

- Sviluppare le ricerche e assicurare la diffusione delle cognizioni tecniche;
- stabilire norme di sicurezza uniformi per la protezione della popolazione e dei lavoratori e delle lavoratrici;
- garantire che le materie nucleari non vengano distolte dalle finalità cui sono destinate per essere usate soprattutto a fini militari;
- garantire, mediante adeguati controlli, che le materie nucleari non vengano distolte dalle finalità a cui sono destinate;
- un elenco di ricerche che si intende incoraggiare.

Parimenti, anche la CEEA era dotata di istituzioni indipendenti: la Commissione; il Consiglio dei Ministri; l'Assemblea; la Corte di Giustizia, le quali vennero fuse, insieme a quelle CECA, con quelle della CEE con il Trattato che istituisce un Consiglio unico e una Commissione unica delle Comunità europee firmato a Bruxelles l'8 aprile del 1965 ed entrato in vigore il 1° luglio del 1967, poi abrogato nel 1997 con il Trattato di Amsterdam, al fine di unificare la struttura organizzativa delle tre Comunità europee esistenti, pur restando tre distinti ordinamenti con proprie competenze.

In conclusione, possiamo affermare, condividendo il pensiero espresso da autorevole dottrina<sup>7</sup>,

<sup>6</sup> Sul punto v. RAMICCIA F., *L'ordinamento fiscale europeo: armonizzazione e concorrenza fiscale*, Roma, 2005, p. 13.

<sup>7</sup> Al riguardo v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 10.

che Il processo di integrazione europea, pur essendo nato formalmente in una visione prettamente economico- sociale, conteneva in sé già le basi, ben espresse nel preambolo del Trattato istitutivo della CEE, di una unione sempre più stretta tra i popoli europei, in vista di una sua futura caratterizzazione in senso politico.

## 1.2 L'estensione delle competenze comunitarie: dall'Atto Unico europeo al Trattato di Maastricht

In una prospettiva di ampliamento degli obiettivi comunitari e delle competenze delle Istituzioni comunitarie al di là di quelle meramente economiche, a seguito di una sostanziale revisione dei Trattati originari, si segnala l'Atto Unico europeo (AUE), firmato il 17 febbraio del 1986 (l'Italia lo firmò il 28 febbraio) ed entrato in vigore il 1° luglio del 1987, in cui iniziano ad acquisire importanza anche gli aspetti personalistici e democratici, in particolare con riferimento alla salvaguardia dei diritti fondamentali dell'uomo.

L'Atto Unico europeo, che costituì una tappa fondamentale dell'integrazione economica e del percorso di ampliamento delle competenze comunitarie in più vasti settori, quali ad esempio: trasporti, telecomunicazioni, tecnologia, energia, ambiente, educazione, ecc ..., apporta alcune modifiche al Trattato CEE, in particolar modo con l'introduzione dell'art. 14, in vista della progressiva instaurazione di un mercato interno (e non più comune), visto come spazio senza frontiere che garantisca le libertà fondamentali di circolazione, attraverso l'unione doganale e la non discriminazione.

In vista di tale obiettivo, vengono introdotte significative modifiche alle procedure comunitarie, in particolare, per ciò che attiene il "principio del mutuo riconoscimento"<sup>8</sup>, in base al quale all'art. 100, par. 1 AUE lett. b) si stabiliva che il Consiglio, al fine di adottare le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno ad oggetto l'instaurazione del mercato interno, può decidere se alcune disposizioni di uno Stato membro devono essere riconosciute come equivalenti a quelle applicate da un altro Stato membro, con eccezione delle disposizioni riguardanti la libera circolazione delle persone, i diritti e gli interessi dei lavoratori e la materia fiscale.

Altra novità di sostanziale importanza riguarda l'introduzione della "procedura legislativa di cooperazione" per alcune deliberazioni del Consiglio, che andò ad accrescere l'influenza del Parlamento europeo nell'adozione degli atti comunitari in quanto era capace, in tal modo, di condizionare le modalità di voto dell'organo intergovernativo potendo intervenire una seconda volta sulle proposte legislative di quest'ultimo, il quale disponeva della facoltà di respingere le modifiche richieste dal Parlamento europeo soltanto con un'approvazione della proposta all'unanimità.

Oltre alla procedura di cooperazione, viene introdotta anche la "procedura di parere conforme", con cui il Parlamento europeo detiene il diritto di veto sulle proposte legislative avanzate dal Consiglio, approvandole in alcuni casi a maggioranza dei voti, in altri a maggioranza assoluta. Viene, altresì, sostituita per le deliberazioni del Consiglio, in settori decisivi per lo sviluppo del

---

<sup>8</sup> Principio entrato per la prima volta nel diritto comunitario grazie all'attività della Corte di Giustizia con la sentenza *Cassis de Dijon* del 1979 che, basandosi sul principio che le merci prodotte nella CEE in conformità alla legge devono, seppur con quale eccezione, avere libero accesso in tutti i paesi membri, impedì alla Germania di vietare le importazioni di una bevanda alcolica proveniente dalla Francia solo perché avente un contenuto di gradazione inferiore (20%) a quello ammesso dalla legislazione tedesca (25%). Nel caso di specie, la Corte di Giustizia stabilì che la limitazione della libera circolazione delle merci era ammessa soltanto in casi eccezionali debitamente giustificati: ad esempio se si tratta della vita e della salute di persone, animali e piante. La gradazione alcolica minima dei liquori non rientra tra questi casi e, pertanto, il liquore francese poteva essere commercializzato liberamente anche in Germania.

processo di integrazione europea (ad eccezione della materia fiscale), la tradizionale unanimità con la maggioranza qualificata quale quorum deliberativo.

Infine, viene introdotta la previsione di riunioni semestrali del Consiglio europeo, dedicate ad una prima forma di cooperazione politica in materia di politica estera, con la presenza dei rispettivi capi di Stato e di Governo e dei Ministri degli affari esteri degli Stati membri.

Attraverso l'introduzione delle suddette modifiche si ebbe, pertanto, un riesame dei Trattati istitutivi, con lo scopo di rilanciare la tanto auspicata integrazione europea e completare la creazione del mercato interno, quale obiettivo principale dell'Atto Unico europeo da effettuarsi entro il 31 dicembre del 1992<sup>9</sup>. Si parla di "atto unico" proprio perché esso raggruppa le norme comuni relative alle Comunità europee e quelle relative alla cooperazione nel settore della politica estera; infatti, nel preambolo del Trattato, vengono indicati quali obiettivi fondamentali:

- Assicurare un migliore funzionamento delle Comunità;
- migliorare la situazione economica e sociale;
- approfondire le politiche comuni e perseguire nuovi obiettivi;
- la volontà di trasformare l'insieme delle relazioni al fine di attuare un'Unione europea.

Si è proceduto, così, nel periodo compreso tra l'entrata in vigore dell'AUE e il 1993 a numerosi interventi volti all'armonizzazione delle diverse legislazioni degli Stati membri verso il processo di integrazione, nonostante i numerosi ostacoli di natura burocratica e tariffaria che impedivano di fatto il completamento del mercato unico.

L'inadeguatezza delle modifiche apportate dall'Atto Unico europeo a perseguire quelli che erano ormai gli ulteriori sviluppi necessari al processo di integrazione europea e le molte lacune ancora presenti sul cammino verso l'istituzione dell'Unione europea, portarono il Consiglio europeo di Dublino del 1990 a convocare le conferenze intergovernative sull'unione politica e sull'unione economica e monetaria, al fine di una progressiva trasformazione delle Comunità in una Unione Europea con maggiori competenze.

Le istanze contenute *in nuce* nell'AUE furono recepite dal Trattato di Maastricht, firmato dai Ministri degli Esteri e delle Finanze degli Stati membri della Comunità Europea il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993, completando l'istituzione dell'Unione Europea.

Tra le modifiche apportate dal presente Trattato, troviamo innanzitutto quella di carattere terminologico, con il passaggio dalla Comunità economica europea alla Comunità europea (CE), il che sottolinea la volontà di superare quella fisionomia originaria di stampo prettamente economico, ormai superata, in vista di una unione a 360°.

A tal fine, le modifiche sostanziali riguardanti i Trattati istitutivi riguardano, soprattutto, l'apparato istituzionale e i procedimenti decisionali, con un notevole ampliamento delle compiti affidati alle istituzioni comunitarie, in particolare, in materia di salute, istruzione, cultura, trasporti e sviluppo economico e tecnologico, ponendo le basi di una vera e propria unione politica, economica e sociale.

Difatti, l'azione della Comunità europea deve essere rivolta:

- Ad uno sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche, basato su una crescita sostenibile e non inflazionistica;
  - al rispetto dell'ambiente e, quindi, ad uno sfruttamento razionale delle risorse naturali;
  - al rispetto delle fondamentali esigenze sociali, garantendo un elevato livello di occupazione e di protezione sociale;
  - al miglioramento della qualità e del tenore di vita, anche in vista di uno sviluppo delle Regioni meno favorite;
  - alla previsione di aiuti finanziari a favore degli Stati in difficoltà economica e sottosviluppati, in vista di una più stretta solidarietà e collaborazione tra gli Stati membri stessi.
- Per ciò che riguarda gli obiettivi principali del Trattato, essi possono ravvisarsi nel

---

<sup>9</sup> Art. 19 AUE: "Il Trattato CEE è completato dalle disposizioni seguenti, articolo 100 B: nel corso del 1992 la commissione procede con ciascuno Stato membro, a un inventario delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che rientrano nella sfera dell'Articolo 100 A e che non sono state oggetto di armonizzazione ai sensi di questo articolo".

ravvicinamento politico, soprattutto per ciò che riguarda la politica estera, la sicurezza e la cooperazione nell'ambito della giustizia, oltre a quelli di matrice economica.

L'Unione europea, infatti, si basa su tre pilastri: il primo è quello rappresentato dalle tre Comunità europee originarie; il secondo si riferisce alla cooperazione in materia di politica estera e sicurezza comune (PESC); il terzo riguarda la materia della giustizia e gli affari interni (GAI).

E' doveroso sottolineare, però, che l'Unione europea non ha sostituito le tre comunità preesistenti e le forme di integrazione esistenti in ognuna di esse, in quanto non rappresenta una entità distinta e diversa dalle altre, ma è concepita come una aggregazione di forme di integrazione con caratteristiche diverse. Infatti, mentre nel primo pilastro, quello di natura economica, le competenze esercitate rientrano maggiormente in una cooperazione di stampo sovranazionale, negli altri due pilastri è prevalente la cooperazione intergovernativa, con attribuzione ai singoli Stati membri delle competenze decisionali nelle materie in essi contenute.

Il Trattato di Maastricht modifica ulteriormente i Trattati istitutivi, con particolare riferimento alle procedure legislative, introducendo la procedura di "codecisione", in sostituzione di quella di cooperazione, e segnando un ulteriore passo verso la parificazione del ruolo del Parlamento con quello del Consiglio nel procedimento decisionale europeo.

Ma la novità più importante introdotta dal Trattato in oggetto riguarda l'introduzione delle disposizioni (Titolo VII) dedicate all'Unione Economica e Monetaria, la prima fondata sul mercato interno e sullo stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, sulla base di obiettivi comuni e del rispetto dell'economia di mercato in libera concorrenza; la seconda, basata su una politica monetaria unica, sulla fissazione dei tassi di cambio e sul mantenimento della stabilità dei prezzi, in vista dell'instaurazione di una moneta unica.

Il Trattato di Maastricht, infatti, ha creato le premesse necessarie per la nascita della moneta unica europea: l'euro.

Tale unione economica e monetaria si è realizzata attraverso tre fasi:

- La prima fase, dal 1° luglio 1990 fino al 31 dicembre 1993, prevedeva in particolare la libera circolazione dei capitali fra gli Stati membri;
- la seconda fase, dal 1° gennaio 1994 al 31 dicembre 1998, prevedeva il rafforzamento della cooperazione fra le banche centrali nazionali e un maggiore allineamento delle politiche economiche degli Stati membri;
- la terza fase, dal 1° gennaio 1999 ad oggi, infine, prevedeva la graduale introduzione dell'euro e l'attuazione di una politica monetaria unica.

Per passare a questa fase finale, però, ciascun Paese avrebbe dovuto rispettare cinque parametri di convergenza, noti anche come "criteri di Maastricht", finalizzati a preservare la stabilità dei prezzi nell'area dell'euro, anche in seguito all'ingresso di nuovi paesi:

- Rapporto tra deficit pubblico e PIL non superiore al 3%;
- rapporto tra debito pubblico e PIL non superiore al 60% (con eccezione di Belgio e Italia);
- tasso d'inflazione non superiore dell'1,5% rispetto a quello dei tre Paesi più virtuosi;
- tasso d'interesse a lungo termine non superiore al 2% del tasso medio degli stessi tre Paesi;
- permanenza negli ultimi due anni nello SME senza fluttuazioni della moneta nazionale.

In quest'ultima fase, vengono istituiti la Banca Centrale Europea (BCE), istituzione sovranazionale indipendente, con competenze consultive e anche normative, a cui spetta la gestione della moneta unica europea, ed il Sistema europeo di banche centrali (SEBC), che integra tutte le banche centrali nazionali, con il compito di eseguire le istruzioni degli organi della BCE e coordinare la politica monetaria europea.

L'introduzione della moneta unica europea, poi, avrebbe dovuto seguire due tappe principali: nella prima, le monete nazionali avrebbero continuato a circolare pur se legate irrevocabilmente a tassi fissi con il futuro euro; nella seconda, le monete nazionali sarebbero state definitivamente sostituite dalla moneta unica.

Tale svolta nel panorama europeo ha certamente accentuato l'interdipendenza finanziaria degli Stati membri, condizionando, le politiche fiscali degli stessi<sup>10</sup>, ma è da sottolineare che nel progetto di Unione economica e monetaria è assente una politica di bilancio. Ciò comporta che in situazioni di difficoltà interne i Paesi aderenti alla moneta unica non potranno contare su alcun meccanismo di trasferimento fiscale all'interno della stessa Unione, dovendo affrontare tali situazioni di emergenza singolarmente e sulla base delle sole proprie risorse nazionali, tenendo anche conto dei vincoli di bilancio imposti dal Trattato stesso.

Anche se alcuni ambiti, come le politiche economiche e di bilancio, restano di competenza nazionale, non possiamo di certo negare che con il Trattato di Maastricht l'Europa è diventata più unita, rafforzando notevolmente la cooperazione tra i Paesi europei fino a coprire nuovi ambiti. Oltre alla cooperazione in materia di politica estera e di sicurezza comune e in materia di giustizia ed affari interni, molto importante è stata anche l'introduzione della "cittadinanza europea", intesa quale *status* all'interno dell'Unione, che ha consentito ai cittadini europei di scegliere in quale Stato membro risiedere e di spostarsi liberamente all'interno dell'UE.

### 1.3 Il rafforzamento del processo di integrazione europea: dal Trattato di Amsterdam al Trattato di Lisbona

Perfezionato il disegno istituzionale così delineato, nel dicembre del 1995, le Istituzioni comunitarie espressero al Consiglio europeo di Madrid la loro volontà di "andare oltre Maastricht", attraverso una revisione dello stesso Trattato sull'Unione europea. Pertanto, firmato il 2 ottobre del 1997 dagli allora quindici Stati membri dell'Unione europea ed entrato in vigore il 1° maggio del 1999, il successivo Trattato di Amsterdam amplia ulteriormente gli obiettivi comunitari in una prospettiva di rafforzamento dell'unione politica, codificando quelli che erano i valori fondanti dell'Unione, quali: i principi di libertà, democrazia e rispetto dei diritti della persona e delle libertà fondamentali, oltre che dello Stato di diritto (art. 6, par. 1 Trattato di Amsterdam). In riferimento a quest'ultimi, esso dispone, oltretutto, che la loro violazione da parte di uno Stato membro può portare alla sospensione dei diritti di voto, finanche di quello in seno al Consiglio.

Con il Trattato di Amsterdam, inoltre, si procede alla semplificazione dei Trattati precedenti attraverso l'abrogazione di quelle disposizioni diventate ormai obsolete, introducendo significative innovazioni riguardanti, in particolare, le politiche di libertà, di sicurezza e di giustizia. Viene istituita, altresì, la cooperazione giudiziaria e di polizia in materia penale ed alcune materie inserite nel terzo pilastro del Trattato di Maastricht, come visti, asilo e immigrazione e cooperazione giudiziaria in materia civile, vengono "comunitarizzate" vengono, cioè, assoggettate alle regole e ai meccanismi previsti dal primo pilastro.

Di grande importanza, anche a livello internazionale, è l'inserimento nei Trattati europei degli "Accordi di Schengen"<sup>11</sup>, nati al di fuori del contesto europeo e che, grazie al Trattato di Amsterdam, assumono una rilevanza europea entrando a far parte dell'ordinamento giuridico europeo.

Infine, il Trattato di Amsterdam, vista l'esigenza di alcuni Stati membri di costituire forme di integrazione più stretta rispetto ad altri, in seguito all'entrata di altri Paesi nell'Unione europea,

---

<sup>10</sup> Sul punto v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 18. L'autore afferma che prima del Trattato di Maastricht le istituzioni europee costituivano un potere pubblico regolatore, non caratterizzato da un potere di imposizione, e tendenzialmente neutrale rispetto alle politiche redistributive connesse alla gestione dei sistemi di *welfare*, posti a carico dei bilanci nazionali: "rules, not money".

<sup>11</sup> Complesso di accordi volti a favorire la libera circolazione dei cittadini e la lotta alla criminalità organizzata all'interno dell'Unione europea mediante l'abbattimento delle frontiere interne tra gli Stati partecipanti e la costituzione di un sistema comune di controllo alle frontiere esterne dell'UE.



prevede la cosiddetta "cooperazione rafforzata", in base alla quale determinati Stati membri possono, nell'ambito delle competenze dell'Unione e previa autorizzazione del Consiglio, avviare tra loro forme di integrazione più profonda in un determinato settore, con l'utilizzo di istituzioni, procedure e meccanismi stabiliti dai Trattati.

Nonostante le varie novità introdotte dal Trattato di Amsterdam, poco incisive furono le modifiche in campo istituzionale; tale insoddisfazione portò i capi di stato e di governo a prospettare un'ulteriore modifica del Trattato sull'Unione europea e dei Trattati di Roma, anche in vista dell'allargamento dell'Unione europea in seguito all'adesione di altri Stati, in particolare, dell'ex Unione Sovietica. Venne, così, approvato dal Consiglio Europeo di Nizza l'11 dicembre del 2000 un nuovo Trattato, firmato il 26 febbraio del 2001 ed entrato in vigore il 1° febbraio del 2003, in seguito alla ratifica da parte degli allora 15 Stati membri dell'Unione europea.

Il Trattato di Nizza introduce delle riforme istituzionali, riguardanti la modifica delle dimensioni e della composizione della Commissione, una nuova ponderazione dei voti nel Consiglio, l'estensione del voto a maggioranza qualificata per altri nuovi titoli, l'estensione della procedura di codecisione, la modifica del numero dei deputati al Parlamento europeo per ogni Stato membro, una nuova ripartizione delle competenze tra Corte e Tribunale ed, infine, una riforma per rendere più flessibile il sistema delle cooperazioni rafforzate tra i paesi dell'Unione europea, estesa anche al settore della politica estera e della sicurezza comune.

Nell'ambito del Consiglio europeo di Nizza è stata anche proclamata la "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea" che, però, non è entrata a far parte del suddetto Trattato.

Negli anni che intercorsero, poi, tra il Trattato di Nizza ed il Trattato di Lisbona, venne intrapreso un ambizioso progetto finalizzato a dotare l'Unione europea di una costituzione formale, attraverso una revisione integrale dei Trattati preesistenti. A tal fine, nel dicembre del 2001 il Consiglio europeo approva la "Dichiarazione di Laecken" che istituiva la "Convenzione europea sul futuro dell'Europa", quale istituto straordinario e temporaneo dell'Unione europea, con il compito di valutare e risolvere le questioni istituzionali e giuridiche, non risolte dal Trattato di Nizza, per giungere all'introduzione di una Costituzione europea. Ne scaturì il Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, firmato a Roma il 29 ottobre 2004, ma, in seguito agli esiti negativi dei referendum tenutisi in Francia e nei Paesi Bassi, non è stato ratificato.

In seguito a tale fallimento e basandosi sulla concezione che un tale assetto potesse realizzarsi solo creando una nuova Unione europea che inglobasse in sé tutti e tre i pilastri in un'unica entità giuridica, si giunse all'approvazione del Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009<sup>12</sup>.

Con il Trattato di Lisbona vengono effettuati cambiamenti significativi riguardo a quella che era la precedente organizzazione europea, in quanto esso riforma<sup>13</sup> ufficialmente il Trattato sull'Unione Europea e il Trattato che istituisce le Comunità europee.

Rispetto al Trattato precedente, quello di Nizza, il Trattato di Lisbona abolisce la divisione in tre pilastri e costituisce un soggetto giuridico formalmente unitario<sup>14</sup>, l'Unione europea, attraverso il

---

<sup>12</sup> Il Trattato di Lisbona è entrato in vigore nel 2009 in seguito all'ultima ratifica da parte della Repubblica Ceca. A tal proposito, è da segnalare che, oltre agli Stati membri dell'Unione europea, sono stati chiamati a votare su di esso anche il Parlamento europeo, pur essendo stato tale voto puramente consultivo e, quindi, non indispensabile per l'entrata in vigore dello stesso, ma ha avuto, tuttavia, una forte valenza politica di condivisione istituzionale del Trattato; e le Isole Åland, il cui pronunciamento sfavorevole avrebbe provocato la mancata applicazione del Trattato in detto territorio, ma non avrebbe, comunque, interessato il procedimento di ratifica generale.

<sup>13</sup> Viene, così, abbandonato il disegno precedente di dotare l'Unione europea di una propria Costituzione; infatti, è stato tolto ogni riferimento esplicito alla natura costituzionale nel testo, sono stati eliminati i simboli europei ed è stata ripresa la vecchia nomenclatura per gli atti dell'UE, tornando a denominare gli atti normativi con le parole "regolamenti" e "direttive" (al posto di "leggi europee" e "leggi quadro europee").

<sup>14</sup> Anche se non nella prospettiva costituzionale del precedente Trattato, quello di Lisbona ne recepisce gran parte dei punti essenziali in esso contenuti, in quanto costituisce un'entità unitaria, abolendo la struttura in tre pilastri e, quindi, le differenze tra le diverse Comunità europee.

superamento della distinzione tra le varie Comunità europee, sia per ciò che attiene l'integrazione economica e sociale, sia con riguardo a quella politica.

Non è stato, però, redatto un unico trattato ma, riformando i precedenti, il Trattato di Lisbona risulta suddiviso nel:

- Trattato sull'Unione europea (TUE), che ha mantenuto il suo titolo e contiene le regole fondamentali dell'Unione europea;
- Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che sostituisce il Trattato che istituisce le Comunità europee e contiene le regole di dettaglio per il funzionamento dell'Unione.

Ad essi vanno aggiunti il Trattato Euratom e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, anche se non incorporata nel testo del Trattato di Lisbona, essa viene inclusa sotto forma di allegato, conferendole, così, carattere giuridicamente vincolante all'interno dell'ordinamento dell'Unione<sup>15</sup>. Tutte le Istituzioni dell'Unione, pertanto, nelle loro azioni o iniziative legislative, dovranno tener conto dei diritti civili, politici, ed economici e sociali dei cittadini europei e la Corte di Giustizia sarà chiamata a giudicare sul rispetto dei suoi principi da parte degli Stati membri<sup>16</sup>.

Il Trattato di Lisbona ha, così, rafforzato il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali in tutti gli Stati membri dell'UE, ridefinendo il sistema delle fonti normative ed ampliando le sfere di azione e le competenze dell'Unione europea.

Ha, inoltre, introdotto importanti novità, anche al fine di adeguare le Istituzioni europee all'allargamento dell'UE:

- Vengono ridefinite le competenze dell'UE, con una più chiara divisione tra quelle spettanti all'Unione europea e quelle spettanti agli Stati membri;
- aumentano i poteri del Parlamento europeo, il quale diviene colegislatore insieme al Consiglio in un gran numero di nuove materie, alcune delle quali erano precedentemente di competenza esclusiva del Consiglio, come agricoltura e pesca, asilo e immigrazione, cooperazione giudiziaria in materia penale e cooperazione di polizia ecc ...; esercita la funzione legislativa e le funzioni di controllo politico e consultive alle condizioni stabilite dai Trattati; elegge il presidente della Commissione, su proposta del Consiglio europeo, con una votazione a maggioranza assoluta. Ha, inoltre, un ruolo maggiore nella definizione del bilancio comunitario, potendo votare e modificare l'intero bilancio dell'Unione europea con il Consiglio e spetta proprio ai deputati europei dare il via libera agli eventuali accordi internazionali siglati dall'UE, anche di natura commerciale. Infine, il Parlamento europeo acquista un ruolo più forte anche nella procedura di revisione del Trattato, grazie al diritto di iniziativa;
- aumentano i poteri dei Parlamenti nazionali, uno degli aspetti più importanti della nuova architettura dell'UE (Art. 12 TUE), entrando a far parte a pieno titolo del nuovo assetto istituzionale e dello spazio politico europeo. Essi, infatti, sono titolari di poteri propri, con particolare attenzione al principio di sussidiarietà nella legislazione europea, ed hanno un importante ruolo di indirizzo e controllo nei confronti dei rispettivi governi, nell'ambito di un più generico potere di vigilanza;
- è stata confermata la figura del Presidente del Consiglio europeo, non più a rotazione e per un mandato semestrale, ma eletto a maggioranza qualificata dai Capi di Stato e di Governo, per un mandato di due anni e mezzo e rinnovabile una sola volta. Egli presiede e assicura la preparazione e la continuità dei lavori del Consiglio europeo, con il compito di facilitare la coesione e il consenso all'interno di esso, ed, inoltre, assicurerà, "al suo livello e in tale

<sup>15</sup> Art. 6 TUE: "L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati".

<sup>16</sup> A tal riguardo il Regno Unito ha ottenuto una "clausola di esclusione" ("opt-out") per non applicare la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea sul suo territorio, al fine di preservare il *Common law*. Lo stesso è stato, poi, concesso alla Polonia e alla Repubblica Ceca.

veste", la rappresentanza esterna dell'Unione per le materie riguardanti la politica estera e di sicurezza comune, "fatte salve le attribuzioni dell'Alto Rappresentante dell'Unione per gli affari esteri e la politica di sicurezza";

- il Ministro degli Esteri europeo è stato rinominato Alto Rappresentante dell'Unione per gli affari esteri e la politica di sicurezza, seppur con poteri rafforzati rispetto a previsti nel precedente Trattato contenente la Costituzione europea. Esso assume, infatti, sia il ruolo di Presidente del Consiglio degli Esteri, sia il ruolo di vicepresidente della Commissione europea;
- per ciò che riguarda la PESC, viene istituito un Servizio europeo per l'azione esterna dell'Unione che assiste l'Altro Rappresentante, assicurando, in tal modo, la coerenza di tutta l'azione esterna dell'EU; ha un carattere specifico all'interno dell'UE e non può pregiudicare la politica estera e la rappresentanza presso le Istituzioni internazionali degli Stati membri;
- per ciò che attiene la politica di difesa, gli Stati membri possono realizzare una politica di difesa comune ("principio della cooperazione strutturata"), prevedendo che qualora uno Stato membro subisca un'aggressione, gli altri Stati debbano aiutarlo e assisterlo con tutti i mezzi a loro disposizione in base alla clausola di solidarietà;
- viene estesa la giurisdizione della Corte di giustizia a tutte le attività dell'Unione, ad eccezione della politica estera e sicurezza comune;
- la definizione di cittadinanza europea è ripresa e ribadita nel nuovo Trattato, la quale non sostituisce la cittadinanza nazionale, ma si aggiunge ad essa<sup>17</sup>. Inoltre, i cittadini europei hanno i diritti e i doveri previsti dai Trattati<sup>18</sup>.
- viene introdotta la possibilità di recedere dall'UE (la cosiddetta "clausola di uscita"), in quanto fino a questo momento vi si poteva solo aderire, definendo le procedure da seguire se uno Stato membro esprime la propria volontà di abbandonare l'Unione.

L'Unione europea, inoltre, nell'esercitare le proprie competenze, deve dirigere la propria azione sulla base della nuova clausola "sociale" orizzontale, assicurando una protezione sociale adeguata, una protezione della salute equa, l'eliminazione dell'esclusione sociale e un alto livello di occupazione, istruzione e formazione.

Molte delle suddette modifiche apportate dal Trattato di Lisbona dimostrano come la normativa comunitaria abbia seguito un iter evolutivo progressivamente orientato a superare quel che era la primordiale integrazione economica verso un'integrazione europea sempre più socio-politica. Il Trattato di Lisbona rappresenta, pertanto, un approdo importante nello sviluppo dell'integrazione europea, finora l'ultima tappa, ma sicuramente non l'atto finale di questo ancora lungo processo verso la costituzione di uno Stato federale europeo<sup>19</sup>.

## 2. I fondamenti giuridici dell'integrazione europea

---

<sup>17</sup> Art. 9 TUE: "L'Unione rispetta, in tutte le sue attività, il principio dell'uguaglianza dei cittadini, che beneficiano di uguale attenzione da parte delle sue istituzioni, organi e organismi. È cittadino dell'Unione chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro. La cittadinanza dell'Unione si aggiunge alla cittadinanza nazionale e non la sostituisce".

<sup>18</sup> Art. 20, par. 2, TFEU: "I cittadini dell'Unione godono dei diritti e sono soggetti ai doveri previsti nei trattati. Essi hanno, tra l'altro: a) il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri; b) il diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni del Parlamento europeo e alle elezioni comunali nello Stato membro in cui risiedono, alle stesse condizioni dei cittadini di detto Stato; c) il diritto di godere, nel territorio di un paese terzo nel quale lo Stato membro di cui hanno la cittadinanza non è rappresentato, della tutela delle autorità diplomatiche e consolari di qualsiasi Stato membro, alle stesse condizioni dei cittadini di detto Stato; d) il diritto di presentare petizioni al Parlamento europeo, di ricorrere al Mediatore europeo, di rivolgersi alle istituzioni e agli organi consultivi dell'Unione in una delle lingue dei trattati e di ricevere una risposta nella stessa lingua. Tali diritti sono esercitati secondo le condizioni e i limiti definiti dai trattati e dalle misure adottate in applicazione degli stessi".

<sup>19</sup> V. in argomento BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 39.

## 2.1 La teoria del "funzionalismo" e la cooperazione tra gli Stati membri

Il fallimento dell'idea europeista, che in una visione utopistica si proponeva di instaurare in tempi piuttosto brevi uno Stato federale europeo di natura costituente<sup>20</sup>, è alla base dell'affermazione della teoria del "funzionalismo". La concezione europeista nasce dal pensiero di Jean Monnet, primo presidente dell'Alta autorità della CECA nel 1952, il quale proponeva la realizzazione di un ordinamento sovranazionale che utilizzasse le strutture amministrative degli Stati membri per realizzare le proprie politiche senza interferire sulle stesse. Tale idea era già presente nella famosa dichiarazione di Robert Schuman, di cui lo stesso Monnet fu il principale ispiratore, dove, in una prospettiva di federazione europea, la CECA veniva considerata la prima tappa fondamentale nel cammino verso il superamento della divisione tra i vari popoli europei e la creazione di una federazione indispensabile al mantenimento della pace, attraverso la costituzione di una Autorità sovranazionale, l'Alta autorità, con il potere di prendere decisioni autonome obbligatorie in tutti gli Stati membri. Mettendo in comune la direzione ed il controllo dei settori carbossiderurgici, ha iniziato a realizzarsi quel processo di integrazione tra i Paesi europei che, partendo dal settore economico avrebbe, poi, pian piano abbracciato anche gli aspetti sociali e politici.

Il funzionalismo rappresenta, quindi, la filosofia posta alla base di tale evoluzione, affermando che l'integrazione europea debba avvenire in modo graduale, attraverso la cooperazione tra i singoli Paesi membri limitata a settori ben determinati e ad obiettivi ben precisi, in una progressiva estensione dell'integrazione da quella economica a quella sociale e politica<sup>21</sup>. Tale processo, infatti, poteva realizzarsi solo attraverso una mutua dipendenza tra gli Stati membri, prima in campo economico e poi estesa alle attività sociali in vista della realizzazione di una unità politica, al fine di costituire una organizzazione con propri poteri e competenze, derivante dalla diminuzione della sovranità e dei poteri dei vari Stati aderenti al nuovo Ente.

Secondo autorevole dottrina, tale forma di integrazione conseguente la filosofia funzionalista, è sostanzialmente differente rispetto a quella che ha caratterizzato le altre esperienze federali, nelle quali ravvisiamo, generalmente, un forte accentramento delle decisioni politiche di maggior importanza nell'entità sovranazionale. Infatti, nel processo di integrazione europea, tali decisioni restano di competenza degli Stati membri e, almeno all'inizio, all'organizzazione sovranazionale spettavano solo meri poteri di indirizzo, promozione e impulso degli interventi comuni.

Infatti, la tesi dei "funzionalisti", si colloca a metà strada tra quella dei "federalisti", propensi ad istituire un vero e proprio Stato federale, ovvero un'Autorità politica con poteri gerarchicamente sovraordinati a quelli degli Stati nazionali, e quella dei "confederalisti", che miravano, invece, al

---

<sup>20</sup> Sul punto v. SAPONARO F., *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, 2019, p. 148, disponibile su <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7135002.pdf>. L'autore sostiene che: "l'approccio funzionalista evidenzia, fin da subito, che l'unificazione politica non sarebbe stata possibile attraverso una scelta di tipo costituente, ma sarebbe scaturita inevitabilmente e meccanicamente a seguito di un percorso che, prendendo avvio dall'interdipendenza economica degli Stati membri, avrebbe potuto agire sul piano degli interessi materiali e comuni. L'integrazione nel settore economico, infatti, avrebbe generato una dinamica espansiva tale da condurre all'interdipendenza dei diversi settori, e quindi, l'integrazione economica si sarebbe estesa gradualmente ad altri settori attraverso un meccanismo detto di "spill-over" o "trabocamento". Nell'ottica della stretta correlazione tra diversi settori, l'integrazione di due di essi avrebbe comportato l'integrazione anche degli altri inizialmente esclusi".

<sup>21</sup> Su cui v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel dirigo dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 4. L'autore evidenzia come: "l'approccio gradualistico- funzionale ha favorito la risoluzione di problemi concreti e specifici – come quello dell'integrazione in un singolo settore economico e fra un gruppo ristretto di Stati – ma, successivamente, siano state affrontate anche questioni di ordine generale, al punto che l'integrazione economica e giuridica si è evoluta in una vera e propria forma di integrazione politica e sociale".

mantenimento di un sistema di organismi comuni di carattere tecnico senza intaccare le prerogative nazionali in una cosiddetta "cooperazione intergovernativa".

Al fallimento del progetto politico di costituzione di una federazione europea contribuì, altresì, la mancata ratifica del Trattato istitutivo della Comunità Europea di Difesa (CED), con lo scopo di realizzare un'integrazione tra gli Stati europei anche dal punto di vista militare con un esercito alle dipendenze dell'organismo sovranazionale.

Successivamente, il processo di integrazione europea, cominciato nell'ambito della produzione del carbone e dell'acciaio, continuò il suo percorso nel 1957 con la costituzione della CEEA nel settore della produzione dell'energia nucleare estendendosi, poi, ad altri settori economici e sociali con la nascita della CEE.

Si delineava, così, una più stretta collaborazione tra gli Stati membri, attraverso una cooperazione tra gli stessi che andava oltre quel che era stato l'obiettivo principale della creazione di un mercato comune, affiancandosi ad esso altre politiche comuni che riguardavano anche altri settori, quali l'agricoltura, i trasporti e il commercio, le cui decisioni importanti spettavano all'Autorità sovranazionale, l'Alta autorità, dotata di poteri e funzioni autonome e sovraordinate, quale nucleo del nuovo assetto istituzionale, affiancato dalle altre Istituzioni comunitarie, quali il Consiglio dei ministri e l'Assemblea comune, a cui spettava il controllo politico, e la Corte di Giustizia, a cui spettava il controllo giudiziale.

Tale modello organizzativo sovranazionale andava differenziandosi, così, da quel che era stato, fino a quel momento, il modello classico delle organizzazioni internazionali, in quanto in esso venivano esercitate funzioni normalmente di competenza degli Stati, attraverso un proprio apparato istituzionale e propri valori fondamentali, senza disporre di una sovranità piena.

La teoria funzionalista ha segnato l'ordinamento comunitario anche per ciò che attiene l'ambito giuridico, quale conseguenza degli effetti del suddetto traboccamento dell'integrazione economica in altri settori economici e sociali. Infatti, l'integrazione giuridica è sentita quale condizione necessaria dell'integrazione politica e socio-culturale, al pari di quella economica. A ciò si deve aggiungere l'integrazione dei diritti enucleati nella Carta di Nizza grazie al Trattato di Lisbona, nonché il riconoscimento dei diritti fondamentali contenuti nella Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), quali principi generali dell'ordinamento, in quanto informati alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri. In tale contesto, peraltro, troviamo l'avvio del processo di integrazione giuridica anche in ambito fiscale, in stretta connessione con l'instaurazione ed evoluzione del mercato comune europeo.

Infatti, nonostante la politica fiscale non rientri tra le prerogative della Comunità europea (e dell'Unione europea poi), il diritto comunitario prende in considerazione l'aspetto fiscale, seppur solo nei limiti in cui esso possa essere di ostacolo al raggiungimento degli obiettivi dell'Unione, incidendo sulla politica fiscale nazionale per alcuni aspetti che riguardano essenzialmente il divieto fra gli Stati membri di porre dazi doganali, restrizioni quantitative delle merci e delle altre misure equivalenti, strumentali ed integrative rispetto al principale obiettivo della libera circolazione delle merci, con lo scopo di salvaguardare la stessa in condizioni normali di concorrenza mediante l'eliminazione di tributi interni applicati con carattere discriminatorio nei confronti delle merci di altri Stati membri.

Inoltre, anche altri aspetti della fiscalità nazionale vengono modellati dal diritto comunitario, attraverso il ravvicinamento e l'armonizzazione delle varie legislazioni nazionali, in particolar modo con riferimento alla materia dei tributi<sup>22</sup>, dove, in conseguenza ad una sempre più estesa e diffusa penetrazione del diritto europeo originario e derivato all'interno dei sistemi tributari nazionali, si è progressivamente superato il limite della competenza concorrente.

In definitiva, quindi, possiamo affermare che il funzionalismo, nato negli stretti confini dell'economia, ha condotto fino a Maastricht ad un'integrazione sempre più caratterizzata da

---

<sup>22</sup> Per un approfondimento sul punto v. DEL FEDERICO L., *Tuŕgela del conŕibuenŕe ed inŕegrazione giuridica europea. Conŕibuŕo allo sŕudio della proŕeŕgiva igaliana*, Milano, 2010, p. 53 ss.

una fisionomia politica, ulteriormente concretizzatasi con il successivo Trattato di Amsterdam e, in parallelo con l'estensione dell'Unione europea, con il Trattato di Nizza del 2001, fino a giungere all'ultima tappa attuale del processo di integrazione europea in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, con l'affermarsi di un'unione economica e socio-politica composta ad oggi da ventisette Stati membri, basata non più solo su diritti economici diretti a proteggere il mercato unico, ma anche sulla tutela dei diritti fondamentali, quale patrimonio giuridico comune a tutti i Paesi membri.

## 2.2 La sovranità dell'Unione europea: un organismo *sui generis*

Il successo della teoria funzionalista nel processo di integrazione, culminato con il Trattato di Lisbona nella costituzione dell'attuale Unione europea, quale soggetto giuridico formalmente unitario, ha delineato gli aspetti peculiari dell'identità di quest'ultima, un'identità alquanto ambigua che rende l'Unione europea un'istituzione *sui generis*. Quello dell'Unione europea rappresenta, infatti, un ordinamento del tutto originale nel panorama istituzionale mondiale, posto a metà strada tra l'organizzazione internazionale e lo Stato federale, e detto appunto "sovranaazionale".

Se definiamo la "sovranità" come il potere che ha lo Stato di darsi un'organizzazione politica autonoma e lo Stato può essere considerato "sovrano" perché è in una posizione di supremazia, che gli permette di imporre ai propri cittadini il rispetto delle norme da esso prodotte, possiamo cogliere la particolarità del modello di sovranità dell'Unione europea, che possiamo definire sotto vari aspetti come "ibrido". Essa, infatti, nasce quale organizzazione internazionale, dove gli Stati membri conservano la propria sovranità, per poi diventare sempre più simile allo Stato federale, dove, invece, gli Stati membri non sono sovrani. Mentre le organizzazioni di diritto internazionale sono soggetti giuridici privi dell'elemento costitutivo del territorio, l'Unione europea, però, esercita la propria sovranità nell'applicazione delle proprie norme giuridiche sul territorio di tutti gli Stati membri ad essa aderenti. Pertanto, già al tempo delle Comunità europee e ancor più in seguito all'avvento dell'Unione europea, si è creato un nuovo sistema di poteri, diverso da quello che ha sempre caratterizzato le organizzazioni internazionali di natura prettamente cooperativa, basato su obiettivi di integrazione sempre più stretti tra i diversi Stati membri, modificando, così, radicalmente il tradizionale concetto di sovranità.

L'Unione europea possiede, inoltre, una propria base sociale, seppur condivisa con gli Stati membri, e questo la rende più vicina al modello statale, differenziandosi ancora più dal modello dell'organizzazione internazionale in quanto non composta solo da Stati; diversamente, però, dallo Stato nazionale, essa non possiede il potere coercitivo per rendere esecutive le proprie decisioni. Le norme contenute nei Trattati, quale diritto originario, nonché le norme del cd. "diritto derivato"<sup>23</sup>, grazie all'importante ruolo svolto dalla Corte di Giustizia nell'assicurare l'applicazione, il rispetto e l'interpretazione conforme al diritto europeo, hanno, tuttavia, efficacia

---

<sup>23</sup> Limitandoci ad una esposizione generale e alquanto sintetica, possiamo distinguere le fonti del diritto dell'Unione europea in: fonti primarie, fonti derivate e fonti complementari. Le fonti del diritto primario, o originario, comprendono essenzialmente: i Trattati istitutivi delle Comunità europee e dell'Unione europea, nonché gli atti di modifica successivamente intervenuti; essi contengono le norme sostanziali e formali che costituiscono l'ambito entro il quale le Istituzioni attuano le varie politiche dell'Unione, sanciscono il riparto delle competenze tra l'UE e gli Stati membri e fondano il proprio funzionamento e potere. Tra le fonti del cd. diritto derivato, o secondario, troviamo, invece, gli atti unilaterali di diretta emanazione delle istituzioni europee, quali: regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri, nonché gli atti convenzionali rappresentati dagli accordi internazionali tra la Comunità europea o l'Unione europea e un Paese terzo o un'organizzazione terza, gli accordi tra Stati membri e gli accordi interistituzionali, ossia tra le Istituzioni dell'Unione europea. Delle fonti complementari, infine, fanno parte, oltre la giurisprudenza della Corte di Giustizia, il diritto internazionale ed i principi generali del diritto.

diretta negli ordinamenti degli Stati membri, con conseguente disapplicazione del diritto interno da parte del giudice nazionale, qualora esso risulti in contrasto con le disposizioni comunitarie, ed attribuzione ai singoli del diritto di valersene nei confronti dei poteri pubblici dinanzi al giudice nazionale anche contro il proprio Stato, il quale ha l'obbligo di rispettare le regole sovranazionali<sup>24</sup> adeguando, di conseguenza, il proprio ordinamento alle norme contenute negli atti comunitari emessi dalle Istituzioni dell'Unione europea<sup>25</sup>.

Tale approccio differenziava notevolmente già l'allora CEE, oggi Unione europea, dalle comuni organizzazioni internazionali che, nel rapporto con gli Stati aderenti, seguono uno schema classico in cui vi è una sostanziale estraneità dei soggetti di diritto interno alla vita dell'organizzazione e dove le persone fisiche o giuridiche di conseguenza appartengono unicamente all'ordinamento interno, poiché per l'ordinamento internazionale esse non costituiscono centri di imputazione di posizioni giuridiche soggettive attive e passive, di cui sono titolari solo gli Stati membri e le stesse organizzazioni internazionali.

Pertanto, grazie all'efficacia diretta dei principi e delle norme europee all'interno degli ordinamenti nazionali, possiamo affermare che l'ordinamento giuridico dell'Unione europea risulta distinto da quello dei vari Stati membri, in una sorta di "pluralismo giuridico" *sui generis* determinato appunto dalla presenza di due ordinamenti giuridici distinti, quello sovranazionale e quello statale, che interagiscono tra loro sulla base del principio del primato del diritto europeo su quello interno in caso di conflitto, di contraddizione o di incompatibilità tra le norme dei due diversi ordinamenti<sup>26</sup>.

Questo modello di pluralismo giuridico, che afferma la preminenza degli scopi sanciti dai Trattati europei, non ha, però, annullato del tutto la sovranità nazionale, almeno in quei casi in cui essa non pregiudichi le finalità dell'integrazione europea<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Il riconoscimento dell'applicabilità diretta della normativa comunitaria all'interno degli ordinamenti degli Stati Membri vi è stato fin dalla celebre sentenza del 5 febbraio 1963 pronunciata dalla Corte di Giustizia nella causa *Van Gend en Loos*. Punto focale di detta sentenza risiede nell'enunciazione della Corte per cui: "Il Trattato CEE va al di là di un accordo che si limiti a creare degli obblighi reciproci fra gli Stati contraenti. [...] La Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini. Pertanto il diritto comunitario, indipendentemente dalle norme emananti dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi".

<sup>25</sup> In riferimento all'ordinamento italiano v. Legge 25 febbraio 2008, n. 34, recante "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - legge comunitaria 2007", in Gazzetta ufficiale n. 56 del 6 marzo 2008.

<sup>26</sup> Tale principio si è affermato grazie alla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee a partire dalla nota sentenza *Cosúa c. Enel* del 15 luglio 1964: "[...] il Trattato C.E.E. ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. Infatti, istituendo una Comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi. Tale integrazione nel diritto di ciascuno Stato membro di norme che promanano da fonti comunitarie, e più in generale, lo spirito e i termini del Trattato, hanno per corollario l'impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all'ordine comune. Se l'efficacia del diritto comunitario variesse da uno stato all'altro in funzione delle leggi interne posteriori, ciò metterebbe in pericolo l'attuazione degli scopi del Trattato contemplata nell'art. 5, secondo comma, e causerebbe una discriminazione vietata dall'art. 7. Gli obblighi assunti col Trattato istitutivo della Comunità non sarebbero assoluti, ma soltanto condizionati, qualora le Parti contraenti potessero sottrarsi alla loro osservanza mediante ulteriori provvedimenti legislativi. [...]".

<sup>27</sup> V. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 4. L'autore sul punto afferma: "Ciò che ancor più vero in materie, quale quella tributaria, in cui non esiste una politica comune europea a carattere generale e gli Stati membri - deliberando ancora all'unanimità in sede di Consiglio dell'Unione Europea - accettano dunque di conferire all'unione la competenza a produrre legislazione comune per attuare gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale ogniqualevolta ciò sia ritenuto necessario".

Il diritto dell'Unione europea, quindi, prevale sul diritto interno degli Stati Membri sia con riferimento al diritto primario che a quello derivato, il che comporta l'adattamento del diritto interno degli Stati membri alle disposizioni del diritto europeo<sup>28</sup>.

A tal riguardo, la Corte di giustizia, fin dalla sentenza "*Simmenthal*" del 1978<sup>29</sup>, ha affermato e chiarito a più riprese che il primato del diritto dell'Unione europea deve essere applicato a tutti gli atti nazionali, indipendentemente dal fatto che essi siano stati adottati prima o dopo l'atto dell'UE in questione e, qualora il diritto dell'Unione prevalga sul diritto nazionale in conflitto, le disposizioni nazionali incompatibili non vengono automaticamente annullate o invalidate, ma le stesso devono essere disapplicate<sup>30</sup>, senza doverne attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante procedimenti costituzionali<sup>31</sup>.

Tuttavia, le Autorità e i Tribunali nazionali devono rifiutarsi di applicare tali disposizioni incompatibili con il diritto dell'UE finché sono in vigore le norme imperative europee. Tale obbligo opera in presenza di disposizioni europee direttamente applicabili cioè dotati di efficacia diretta, mentre qualora la normativa europea non sia direttamente applicabile e, quindi, non produca effetti diretti, la norma interna contrastante deve essere interpretata in modo da renderla conforme a quella dell'Unione europea. Qualora il contrasto tra dette norme non sia superabile in via interpretativa, spetta a ciascuno Stato membro porre in essere una diversa normativa conforme agli obblighi europei.

Il principio del primato del diritto dell'Unione europea su quello interno ha lo scopo di garantire che i cittadini europei siano tutelati uniformemente dal diritto dell'Unione in tutti gli Stati membri.

In riferimento a ciò, altro aspetto che rende l'Unione europea simile al modello statale è proprio il riconoscimento e la tutela dei diritti fondamentali dei cittadini, ancora una volta grazie all'attività interpretativa della Corte di Giustizia, in quanto non esisteva in origine alcuna norma dei Trattati in tal senso, al fine di costruire un sistema europeo di tutela dei diritti fondamentali, quali parte integrante dei principi generali dell'ordinamento giuridico europeo, sulla base delle tradizioni comuni nazionali. Pietra miliare in tal senso è stato il successivo riconoscimento, avutosi con il Trattato di Lisbona, dei principi e delle libertà sancite nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Carta di Nizza del 7 dicembre 2000), a cui ora viene attribuito lo stesso valore giuridico dei Trattati, nonché l'adesione dell'Unione alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) i cui principi fondamentali entrano finalmente a far parte dei principi generali dell'ordinamento giuridico europeo.

Corre l'obbligo di sottolineare che tali diritti fondamentali europei possono, però, essere fatti valere non nei confronti degli Stati membri, sempre che quest'ultimi non agiscano

---

<sup>28</sup> Sul punto, l'art. 10 della Costituzione italiana prevede espressamente la conformazione dell'ordinamento giuridico italiano alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute.

<sup>29</sup> E' la celebre decisione della CGUE del 9 marzo 1978 nella quale la stessa ha affermato il potere dei giudici ordinari di disapplicare le norme interne contrastanti con quelle europee direttamente applicabili. Detta giurisprudenza fu, poi, recepita dalla Corte Costituzionale Italiana con il caso "*GraniGal*".

<sup>30</sup> La Corte Costituzionale ha definitivamente accolto tale impostazione dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno nella famosa sentenza "*GraniGal*" del 5 giugno 1984 n. 170, affermando il principio secondo cui il giudice ordinario, al quale si presenti un caso regolato prima da un regolamento comunitario e poi da una legge interna, dovrà tener conto del fatto che qualora vi sia "una irriducibile incompatibilità fra la norma interna e quella comunitaria, è quest'ultima, in ogni caso, a prevalere".

<sup>31</sup> Il principio della conformità dell'attività legislativa statale e regionale agli obblighi comunitari è stato ribadito dall'art. 117, co. 1, della Costituzione italiana, così come riformato in seguito alla L. cost. 3/2001: "La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".



nell'attuazione delle norme europee, ma soltanto verso alcuni atti delle Istituzioni europee<sup>32</sup> e solo nelle materie di competenza dell'Unione, diversificando anche su questo aspetto l'Unione europea dallo Stato federale, dove la tutela dei diritti fondamentali risulta più estesa. Pertanto, per il resto, i cittadini europei potranno far riferimento soltanto ai mezzi di tutela previsti dai rispettivi ordinamenti nazionali.

Altro limite posto a carico dei cittadini dell'UE, sempre in riferimento ai diritti fondamentali da essa riconosciuti, riguarda la cittadinanza europea, che come suddetto si aggiunge a quella dello Stato membro di riferimento senza sostituirla. La cittadinanza nazionale rimane, quindi, la condizione indispensabile per poter acquisire quella europea, non disponendo l'Unione di quel controllo diretto sul proprio gruppo sociale in quanto non può decidere chi ne possa far parte o meno.

Entrambi questi limiti dimostrano come il rapporto tra l'Unione europea e i singoli cittadini, seppur rafforzato rispetto al passato, sia, comunque, ancora mediato attraverso l'azione dello Stato di appartenenza, marcando ancor più il carattere ibrido dell'Unione europea, quale *gergium genus* del diritto internazionale.

## 2.3 Il riparto di competenze in seno all'Unione europea: il principio di attribuzione

A completamento di quanto suddetto, è necessario soffermarsi sulla novità fondamentale che contraddistingue l'Unione europea e che la differenzia nettamente dalle tradizionali organizzazioni internazionali: essa riunisce in sé Stati membri che hanno rinunciato a una parte della loro sovranità a favore dell'UE e le hanno conferito propri poteri, indipendenti da quelli dei Paesi membri.

Il concetto di sovranità viene, quindi, concepito non più nella sua concezione tradizionale unitaria, ma quale insieme di competenze esercitabili sul proprio territorio nazionale che, però, possono incontrare dei limiti. Lo Stato, infatti, può ammettere che determinati suoi poteri vengano limitati, nel caso dell'UE "autolimitati", sulla base di un consenso espresso dallo Stato stesso attraverso la firma di un Trattato.

I Trattati istitutivi delle Comunità comportano, infatti, un trasferimento di funzioni legislative, esecutive e giurisdizionali a favore delle Istituzioni comunitarie, esercitando un'incidenza

---

<sup>32</sup> In via di estrema semplificazione, il quadro istituzionale dell'Unione europea comprende: il Parlamento europeo, eletto ogni cinque anni direttamente dai cittadini dell'UE ed assicura il coinvolgimento degli stessi al processo decisionale UE, insieme al Consiglio, svolge la funzione legislativa dell'Unione, adotta, in via definitiva, il bilancio comunitario e partecipa alla procedura di nomina della Commissione europea; il Consiglio europeo, che riunisce almeno due volte a semestre i capi di Stato e di Governo dei Paesi membri, ha il compito di garantire lo sviluppo dell'Unione, di definirne le priorità e gli indirizzi politici generali ed esamina i problemi del processo di integrazione; il Consiglio dell'Unione europea, composto dai ministri competenti degli Paesi membri, rappresenta i governi degli Stati Membri e detiene, insieme al Parlamento europeo, il potere legislativo dell'Unione europea; la Commissione europea, composta da personalità indicate dai diversi Paesi membri, ma operanti in completa autonomia rispetto alle autorità nazionali - rappresenta il motore dell'Unione europea in quanto ad essa spetta presentare proposte legislative, svolgere la funzione esecutiva, difendere gli interessi generali dell'Unione ed essere la "guardiana" dei Trattati, vigilando sull'applicazione del diritto dell'Unione; la Corte di Giustizia dell'Unione europea, composta dalla Corte di Giustizia, che riunisce un giudice per ogni Stato membro, e dal Tribunale, di cui fanno parte due giudici per ogni Paese membro, ha il compito di garantire che il diritto dell'UE venga interpretato e applicato allo stesso modo in ogni Stato europeo e che i paesi e le istituzioni dell'Unione rispettino la normativa dell'UE; la Banca centrale dell'Unione europea (BCE), composta da un Presidente, da un Vicepresidente e dai Governatori delle banche centrali nazionali degli Stati membri, insieme alle banche centrali dei Paesi che hanno adottato l'euro (cd. "Eurosistema"), è responsabile della politica economica e monetaria dell'UE, effettua le operazioni di cambio dei Paesi della zona euro e provvede a creare moneta, con l'obiettivo principale di mantenere la stabilità dei prezzi e preservare il potere d'acquisto dell'euro; la Corte dei conti europea, con compiti simili a quelli esercitati dagli analoghi organismi nazionali, ha infatti il compito di verificare la legittimità delle entrate e delle spese dell'Unione e la sana gestione finanziaria del bilancio dell'Ue.

significativa sulle norme di livello nazionale costituzionale che fissano le competenze degli organi statali.

A tal riguardo, la Corte Costituzionale ha individuato, quale fondamento giuridico della limitazione di sovranità dello Stato italiano in favore dell'Unione europea, l'art. 11 della Costituzione (seppur quest'ultimo facesse allora riferimento ad organizzazioni internazionali come l'ONU<sup>33</sup>) che consente: "in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo". Sulla scia di analoga giurisprudenza tedesca, la Corte Costituzionale ha, però, anche elaborato la cd. "teoria dei controlimiti", basata sul rispetto dei diritti inviolabili della persona umana e dei principi fondamentali, con la conseguenza che l'ingresso nell'ordinamento interno del diritto comunitario contrastante con detti valori sarebbe precluso, essendo riservato alla stessa Corte il potere di sindacarne la legittimità costituzionale.

Il concetto di "controlimite" ha sempre avuto grande attenzione nel dibattito dottrinale fin dai primi anni '70, momento in cui esso è entrato a far parte del panorama giurisprudenziale costituzionale europeo ed in particolare, per ciò che riguarda la giurisprudenza costituzionale italiana, dalla sentenza "Frontini" della Corte Costituzionale del 27 dicembre 1973, n. 183<sup>34</sup>, in cui si afferma in modo esplicito che le limitazioni di sovranità possano comportare per le Istituzioni comunitarie violazioni dei diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione, impostazione successivamente ribadita dalla stessa Corte nella nota sentenza "*Graničal*" dell'8 giugno 1984, n. 170.

In seguito alle limitazioni di funzioni statali ed alla conseguente riduzione della sovranità statale, si è determinata una separazione di competenze tra Istituzioni europee e statali.

Il sistema del riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri ruota intorno al cd. "principio di attribuzione" (art. 5, par. 1, TUE) che, ai sensi dell'art. 5, par. 2, TUE, limita l'azione dell'Unione europea entro i limiti fissati dai Trattati, in cui sono indicati i vari settori di intervento e gli specifici obiettivi delle Istituzioni europee<sup>35</sup>. L'Unione europea, infatti, non ha competenza generale, ma essa può esercitare la sua azione soltanto nelle materie in cui gli Stati membri hanno deciso di conferirle le relative competenze attraverso determinate disposizioni dei Trattati, cosicché qualsiasi competenza non attribuita nei Trattati stessi all'Unione appartiene alla sfera di intervento statale (art. 4, par. 1, TUE).

Ogni azione dell'Unione europea, quindi, deve essere fondata su una disposizione del Trattato ed ogni atto europeo deve precisare tale base giuridica, cioè la norma inserita nel Trattato che funge da base e al tempo stesso da presupposto all'esercizio di quella determinata competenza da parte delle Istituzioni europee, definendone l'estensione e la portata, nonché le procedure da

---

<sup>33</sup> La previsione espressa di riferimenti all'Unione europea compare nel testo costituzionale soltanto con la riforma del titolo V della parte II della Costituzione, approvata con la Legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3.

<sup>34</sup> In questa sede la Corte costituzionale aveva rilevato che l'ordinamento della Comunità economica europea prevedeva un efficace sistema di tutela giurisdizionale dei diritti in capo alla Corte di Giustizia, limitatamente alle materie di competenza normativa della Comunità (che inizialmente si estendeva all'ambito economico) secondo quanto stabilito dall'art. 189 del Trattato. Tuttavia, affermava che: "in base all'art. 11 della Costituzione sono state consentite limitazioni di sovranità unicamente per il conseguimento delle finalità ivi indicate; e deve quindi escludersi che siffatte limitazioni, concretamente puntualizzate nel Trattato di Roma [...], possano comunque comportare per gli organi della C.E.E. un inammissibile potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, o i diritti inalienabili della persona umana. Ed è ovvio che qualora dovesse mai darsi all'art. 189 una sì aberrante interpretazione, in tale ipotesi sarebbe sempre assicurata la garanzia del sindacato giurisdizionale di questa Corte sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali. Deve invece escludersi che questa Corte possa sindacare singoli regolamenti, atteso che l'art. 134 della Costituzione riguarda soltanto il controllo di costituzionalità nei confronti delle leggi e degli atti aventi forza di legge dello Stato e delle Regioni, e tali, per quanto si è detto, non sono i regolamenti comunitari".

<sup>35</sup> Sull'argomento v. SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 16.

seguire al fine di adottare l'atto in questione<sup>36</sup>. Tale base giuridica, che di regola dovrebbe essere unica, implica la necessità di operare un'accurata selezione tra le varie disposizioni del Trattato, poiché nella prassi la struttura di un atto si basa spesso su molteplici settori. In questo caso la scelta tra le diverse disposizioni deve avvenire prendendo in considerazione la componente principale dell'atto dominante<sup>37</sup>; qualora, poi, due basi giuridiche risultano coesenziali e inscindibili, la prassi giurisprudenziale ammette la possibilità di una doppia indicazione, ma soltanto in quei casi in cui ciò risulti strettamente necessario.

Il principio di attribuzione risulta, pertanto, il criterio guida del riparto "verticale" di competenze tra l'Unione e gli Stati membri, riflettendosi anche nel rapporto "orizzontale" tra le Istituzioni europee<sup>38</sup>.

In base all'entità della cessione di sovranità effettuata dagli Stati membri in favore delle Istituzioni europee, i Trattati contengono una *summa divisio* delle competenze in seno all'Unione europea: competenze esclusive, competenze concorrenti e competenze di sostegno, coordinamento e completamento (art. 2 TFUE)<sup>39</sup>.

Nei settori rientrati nella competenza esclusiva dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 2, par. 1, TFUE "solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti. Gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti dell'Unione".

Pertanto, l'Unione europea ha competenza esclusiva nelle seguenti tassative materie<sup>40</sup> (art. 3 TFUE):

- Unione doganale;
- definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno;
- politica monetaria per gli Stati membri la cui moneta è l'euro;
- conservazione delle risorse biologiche del mare nel quadro della politica comune della pesca;
- politica commerciale comune;
- conclusione di accordi internazionali (se prevista da un atto legislativo dell'Unione, se necessaria per l'esercizio di competenze interne dell'UE o se capace di incidere su norme comuni o di modificarne la portata).

Per ciò che attiene le competenze concorrenti dell'Unione europea con quella degli Stati membri in un determinato settore, in base all'art. 2, par. 2, TFUE "l'Unione e gli Stati membri possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti in tale settore. Gli Stati membri

---

<sup>36</sup> Sul punto la Corte di Giustizia (cfr. sentenza del 26 marzo 1987, C-45/86), guardando in particolare alle finalità dell'atto e al suo contenuto, afferma che quest'ultimi vanno rapportati criticamente alle possibili basi giuridiche di riferimento, in quanto la connessione tra tali elementi e l'articolo del Trattato preso in considerazione deve risultare dalla motivazione dell'atto europeo, nonché trasparire dal suo articolato, poiché l'indicazione di una norma del Trattato non appropriata potrebbe avere conseguenze decisive, fino a determinare una pronuncia di nullità dell'atto stesso (cd. "criterio oggettivo").

<sup>37</sup> A tal riguardo, la Corte di Giustizia (cfr. sentenza del 28 giugno 1994, C-187/93) afferma che, ove più disposizioni del Trattato appaiono astrattamente idonee allo scopo, la selezione deve avvenire tenendo conto della sua componente principale, preponderante (cd. "centro di gravità dell'atto").

<sup>38</sup> Art. 13, par.1, TUE: "L'Unione dispone di un quadro istituzionale che mira a promuoverne i valori, perseguirne gli obiettivi, servire i suoi interessi, quelli dei suoi cittadini e quelli degli Stati membri, garantire la coerenza, l'efficacia e la continuità delle sue politiche e delle sue azioni".

<sup>39</sup> Questa impostazione costituisce una novità del Trattato di Lisbona rispetto ai precedenti Trattati in cui, pur essendo presente la distinzione tra competenze esclusive e concorrenti, non vi era alcuna indicazione circa le loro caratteristiche ed il loro contenuto.

<sup>40</sup> La Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza "Pringle" del 27 novembre 2012, C-370/12, ha osservato che: "nei settori che non rientrano nella competenza esclusiva dell'UE, gli Stati hanno il diritto di attribuire alle Istituzioni determinate funzioni, a condizione che non siano snaturate le attribuzioni che i Trattati conferiscono alle Istituzioni europee".

esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria. Gli Stati membri esercitano nuovamente la loro competenza nella misura in cui l'Unione ha deciso di cessare di esercitare la propria”.

Rientrano, in particolare, tra le materie di competenza concorrente (art. 4 TFUE):

- Mercato interno;
- politica sociale, per quanto riguarda gli aspetti definiti nel Trattato;
- coesione economica, sociale e territoriale;
- agricoltura e pesca (ad eccezione della conservazione delle risorse biologiche del mare);
- ambiente;
- protezione dei consumatori;
- trasporti;
- reti transeuropee;
- energia;
- spazio di libertà, sicurezza e giustizia;
- problemi comuni di sicurezza in materia di sanità pubblica, per quanto riguarda gli aspetti definiti nel Trattato.

Questo corpus di competenze, non esaustivo, ha natura residuale, in quanto rientrano in essa tutte quelle materie non specificamente indicate tra le competenze esclusive e le competenze di sostegno, coordinamento e completamento.

In tali materie, l'esercizio delle competenze tramite l'adozione di atti da parte delle Istituzioni europee preclude agli Stati membri di legiferare nello stesso ambito (cd. "*preemption*"), quale conseguenza dell'affermazione del primato del diritto europeo su quello nazionale. Tale preclusione, però, non è irreversibile in quanto, qualora l'Unione europea cessi di legiferare in quella determinata materia, gli Stati membri riacquistano il potere di regolamentare quel terminato settore. Inoltre, si riscontrano alcuni settori esclusi dal meccanismo della *preemption*, in cui l'Unione può agire in via parallela, senza impedire agli Stati membri l'esercizio delle loro competenze, sia per condurre azioni e programmi nei settori della ricerca, dello sviluppo tecnologico e dello spazio (ex art. 4., par. 3, TFUE) sia in relazione alla politica comune in tema di cooperazione allo sviluppo ed aiuto umanitario (ex art. 4, par. 4, TFUE).

In riferimento alle competenze concorrenti, l'art. 5, par. 1, TUE sancisce un altro importante principio, quello di "sussidiarietà". Secondo tale principio, introdotto nell'ordinamento giuridico dell'Unione dall'Atto Unico europeo e che ha ricevuto la sua piena legittimazione quale fonte dell'azione delle Istituzioni europee nel Trattato di Maastricht, ogni funzione di governo deve essere attribuita al livello territoriale più vicino ai cittadini e tali funzioni devono essere attratte dal livello territorialmente superiore solo laddove questo sia in grado di svolgerle meglio di quello di livello inferiore.

In base al principio di sussidiarietà, quindi, nell'esercizio delle competenze concorrenti, l'Unione può svolgere la propria azione soltanto in presenza di due presupposti, che devono sussistere simultaneamente, ovvero: che l'azione di quest'ultima deve risultare, considerando la sua dimensione ed i suoi effetti, più efficace di quella svolta dagli Stati membri e che gli obiettivi stabiliti dai Trattati non possono essere realizzati a livello statale in maniera sufficiente<sup>41</sup>.

Per ciò che riguarda, infine, le competenze dell'Unione europea di sostegno, coordinamento e completamento dell'azione degli Stati membri, esse si riferiscono, ex art. 6 TFUE, nella loro finalità europea, alle seguenti materie:

- Tutela e miglioramento della salute umana;

---

<sup>41</sup> Art. 5, par. 3, TUE: "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".

- industria;
- cultura;
- turismo;
- istruzione, formazione professionale, gioventù e sport;
- protezione civile;
- cooperazione amministrativa.

In questa categoria di competenze l'azione dell'Unione è essenzialmente funzionale e sussidiaria rispetto all'azione degli Stati membri, che l'UE si propone di supportare, coordinare ed integrare in vista di obiettivi comuni, e solo in settori tassativamente individuati l'Unione può intervenire a sostegno degli Stati anche attraverso atti vincolanti, che tuttavia non possono comportare un'armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri. Pertanto, in tali materie, gli Stati membri non subiscono alcuna diminuzione della loro potestà normativa.

L'art. 5 TFUE, inoltre, attribuisce al Consiglio il compito di coordinare le politiche economiche nazionali, mentre affida all'Unione il ruolo di coordinamento delle politiche occupazionali e delle politiche sociali degli Stati membri.

L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda, ex art. 5, par. 1, TUE, oltre sul principio di sussidiarietà, anche sul "principio di proporzionalità"<sup>42</sup>, di derivazione tedesca e diffusosi negli ordinamenti degli altri Stati membri per il tramite della giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>43</sup>. Tale principio, collocato da quest'ultima tra i principi generali del diritto e avente, pertanto, rango costituzionale, è considerato strumento indispensabile di sindacato giurisdizionale nei vari settori dell'ordinamento giuridico europeo, con riferimento sia alle misure di carattere normativo, sia alle misure di natura amministrativa adottate dalle Istituzioni europee e dagli Stati membri in esecuzione degli obblighi derivanti dall'appartenenza degli stessi all'Unione europea e dal primato del diritto europeo su quello interno.

Con il Trattato di Maastricht del 1992 il principio di proporzionalità, con riferimento all'attività delle Istituzioni comunitarie, è stato inserito all'interno del Trattato e, successivamente, con il Trattato di Amsterdam del 1997, assieme al principio di sussidiarietà, gli è stato dedicato un apposito protocollo, in cui troviamo precisato che è obbligo di ciascuna istituzione rispettare tale principio. Il protocollo in questione (ora Protocollo n. 2) è stato ripreso, poi, seppur con alcune modifiche, nel successivo Trattato di Lisbona, sostituendo il vecchio art. 5 TCE con l'attuale art. 5 TUE.

In conclusione, possiamo affermare, quindi, che il principio di proporzionalità si colloca nel diritto europeo in posizione sovra-ordinata rispetto alle norme di rango primario, essendo considerato quale necessario canone dell'esercizio dell'azione dell'Unione europea, o nella sua qualità di principio generale del diritto dell'UE o nella sua veste di base direttiva dell'azione delle Istituzioni europee.

## 2.4 L'ampliamento dei poteri dell'Unione europea: la clausola di flessibilità

<sup>42</sup> Per ciò che attiene l'ordinamento italiano, è da sottolineare che il principio di proporzionalità era estraneo alla tradizione giuridica nazionale; successivamente, tale principio si è progressivamente esteso ed è stato applicato anche in fattispecie senza alcuna diretta rilevanza per il diritto europeo, secondo il cd. "effetto di *spill-over*", tipico dei principi generali del diritto dell'Unione europea, effetto che nel nostro ordinamento è stato inserito, oltretutto, grazie alle disposizioni dell'art. 1, co. 1, L. n. 241/90, così come modificata nel 2005.

<sup>43</sup> Il principio di proporzionalità appare per la prima volta nella giurisprudenza comunitaria con la sentenza della Corte di Giustizia del 29 novembre 1956, C-8/55, in materia tributaria.

Con la progressiva espansione dell'integrazione europea, si è generata anche una graduale estensione delle competenze originarie in capo all'Unione europea, senza una revisione formale dei Trattati.

Ciò è stato possibile grazie ad alcune disposizioni, presenti già nei primi Trattati comunitari, considerate nel loro contenuto sostanzialmente "elastiche", tali da legittimare un eventuale intervento dell'UE in materie non rientranti nel proprio ambito, ma indispensabile al fine di perseguire gli scopi ad essa assegnati dai Trattati.

E' questa la cd. "clausola di flessibilità", prevista all'art. 352 TFUE<sup>44</sup>, che, al fine di ridimensionare nel campo del riparto di competenze dell'UE le conseguenze del rigoroso principio di attribuzione, prevede che l'azione delle Istituzioni europee possa estendersi anche in quei settori di stretta competenza degli Stati Membri, come ad esempio la fiscalità, (seppur, ad eccezione della politica doganale, inizialmente la materia tributaria è rimasta di competenza nazionale) non oggetto di una diretta attribuzione di competenza europea, qualora ciò sia necessario per realizzare uno degli obiettivi fissati dal Trattati.

Pertanto, la clausola di flessibilità permette, in presenza di determinati presupposti, di espandere il raggio di azione dell'Unione europea al di là delle sue specifiche attribuzioni di competenza, consentendo alle Istituzioni europee di adottare anche quelle misure ritenute essenziali per lo sviluppo del processo di integrazione, ma non previste originariamente nelle disposizioni dei Trattati.

Proprio perché la clausola di flessibilità consente alle Istituzioni dell'UE di operare al di fuori dei confini segnati dal principio di attribuzione, è necessario che vi siano specifiche condizioni: innanzitutto, che l'azione da intraprendere sia fondamentale alla realizzazione di uno dei fini posti dai Trattati e, sotto l'aspetto procedurale, che la relativa delibera sia presa all'unanimità del componenti del Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento, a cui è stata aggiunta, con il Trattato di Lisbona, anche la condizione di previa approvazione del Parlamento, il quale è così chiamato a dare sull'eventuale applicazione della clausola di flessibilità, non più solo un parere non vincolante, ma può ora porre il suo veto alla decisione del Consiglio. Quando delibera sull'uso della clausola di flessibilità, sempre in modo razionale e coerente con il fine europeo da perseguire, il Consiglio può adottare gli atti vincolanti di cui all'art. 288 TFUE.

L'adozione di tale diverso procedimento decisionale, nel quale venivano considerati adeguatamente gli interessi particolari degli Stati membri, rifletteva quella necessaria ed indispensabile ponderazione tra l'interesse comune o generale e i vari interessi nazionali.

Oltre alle suddette condizioni, La Corte di Giustizia ha espresso anche un limite intrinseco all'applicabilità della clausola di flessibilità, ritenendo che il ricorso a tale meccanismo non possa costituire il fondamento per ampliare la sfera dei poteri dell'Unione al di là dell'ambito generale delle norme del Trattato, né, tantomeno, possa essere utilizzato come base per l'adozione di disposizioni che condurrebbero in sostanza ad una modifica del Trattato medesimo, fuori dalla specifica procedura prevista dallo stesso. Il Consiglio, inoltre, può anche decidere di non ricorrere all'attribuzione di competenze ulteriori, nonostante quella determinata azione dell'Unione non prevista dai Trattati sia necessaria al raggiungimento degli obiettivi europei, e spetta alla Corte di Giustizia supervisionare e assicurare che l'applicazione della disciplina di cui all'art. 352 TFUE non alteri l'equilibrio di sistemi e valori di cui all'art. 2 TUE, nonché i diritti e le libertà previsti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, sanciti anche nella

---

<sup>44</sup> Art. 352, par. 1, TFUE (ex art. 308 TCE): "Se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate. Allorché adotta le disposizioni in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo".

CEDU, in raccordo con i principi giurisprudenziali enunciati dalla stessa Corte di Giustizia, quali: la certezza del diritto, il legittimo affidamento e l'effetto utile.

Un rilevante impulso all'espansione delle competenze europee oltre quelle assegnate dai Trattati per l'attuazione delle politiche dell'Unione, è stato determinato, altresì, dalla cd. "teoria dei poteri impliciti", anch'essa di elaborazione giurisprudenziale. Secondo tale dottrina, i poteri di intervento dell'Unione europea possono andar ben oltre ciò che è espressamente precisato nei Trattati, qualora questi, seppur non codificati nel diritto primario, risultino indispensabili per l'esercizio di competenze già attribuite alla stessa e ciò, in particolare, laddove l'azione dell'UE sia necessaria e funzionale al raggiungimento del compito di garantire l'effettività e la coerenza di una politica dell'Unione.

Pertanto, tali poteri impliciti, o taciti, dell'Unione europea rappresentano competenze che non sono state esplicitamente conferite alla stessa nei Trattati, ma che derivano dalle competenze espressamente conferite o dagli obiettivi assegnati all'Unione.

Sulla base della teoria dei poteri impliciti, quindi, la Corte di Giustizia ha riconosciuto il potere dell'Unione europea a concludere accordi internazionali e quello delle Istituzioni europee all'adozione di atti giuridicamente vincolanti, anche in assenza di un'espressa attribuzione di competenza al riguardo, sempre qualora ciò sia strettamente necessario per l'espletamento di una competenza esplicitamente attribuita all'Unione.

Nel tracciare lo spazio di operatività della clausola di flessibilità rispetto a quello della teoria dei poteri impliciti, la stessa Corte ha affermato che: "l'art. 235 (oggi 352 TFUE) è diretto a supplire all'assenza di poteri di azione attribuiti espressamente o implicitamente alle istituzioni comunitarie da specifiche disposizioni del Trattato, quando poteri di tal genere dovessero apparire non di meno necessari affinché la Comunità (oggi Unione) possa svolgere i propri compiti ai fini della realizzazione degli obiettivi fissati dal Trattato<sup>45</sup>".

In definitiva, ulteriori limiti posti all'uso della clausola di flessibilità riguardano il suo campo di applicazione. Infatti, l'art. 352, par. 3, TFUE, stabilisce espressamente che le misure basate sulla clausola di flessibilità non possono condurre ad un'armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli ordinamenti nazionale in quei casi in cui, invece, i Trattati la escludono, e la stessa non può essere utilizzata nel settore della politica estera e di sicurezza comune, al fine di evitare di compromettere i meccanismi propri di tale settore.

Possiamo, quindi, concludere che la clausola di flessibilità, seppur abbia nel tempo allargato le originarie competenze europee, ad essa assegnate in base al rigido principio di attribuzione, quale importante espediente per lo sviluppo della politica dell'Unione lungo il cammino dell'integrazione europea, essa rappresenta una *ex græma rægio*, il cui uso viene confinato negli stretti limiti posti dalle stesse norme dei Trattati, al fine di salvaguardare quell'equilibrio istituzionale necessario al funzionamento dell'intero sistema europeo.

## 2.5 Il principio di effettività: un'integrazione giuridica crescente tra ordinamento UE e sistema giuridico nazionale

Basandoci sull'assunto che il diritto europeo è un diritto in continua evoluzione, nel concreto divenire del suo contesto sociale, culturale e politico, nel condurre un'analisi approfondita dello stesso non possiamo far riferimento solo al contesto delle norme prodotte dalle Istituzioni europee e alla loro conseguente applicabilità diretta all'interno degli ordinamenti nazionali, ma dobbiamo tendere lo sguardo agli sviluppi della sempre più crescente integrazione giuridica

---

<sup>45</sup> Corte di Giustizia, parere 2/94 (emesso ai sensi dell'art. 228 del trattato CE) del 28 marzo 1996.

europea nei rapporti tra ordinamento giuridico dell'Unione e ordinamenti giuridici degli Stati membri.

La chiave di volta di tale integrazione giuridica europea è rappresentato dal cd. "principio di effettività", anch'esso elaborato dalla Corte di Giustizia, al fine di disciplinare i rapporti tra fonti sovranazionali e fonti interne ed assicurare anche agli atti normativi europei privi di efficacia diretta una piena attuazione nel diritto nazionale. In siffatte circostanze, infatti, le modalità di attuazione di tali norme sono, sulla base del principio di autonomia procedurale, di competenza degli Stati membri, le quali non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dalle norme europee, né devono essere meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe di natura interna (cd. "principio di equivalenza", che integra e specifica il principio di effettività).

Secondo le elaborazioni giurisprudenziali della Corte di Giustizia, il fondamento giuridico del principio di effettività è riscontrabile in due principali disposizioni: da un lato, l'art. 10 del TCE, che sancisce il "principio di leale cooperazione" tra l'allora Comunità europea, oggi Unione europea, e gli Stati membri, affinché gli stessi adottino tutti i provvedimenti necessari e idonei ad un'effettiva applicazione del diritto comunitario all'interno dell'ordinamento giuridico interno, astenendosi da ogni comportamento che possa esserne di ostacolo; dall'altro, l'ultimo comma dell'art. 2 TUE, in cui si afferma che l'Unione europea si impegna a raggiungere gli obiettivi fissati dai Trattati nel rispetto del principio di sussidiarietà, in base al quale l'azione dell'Unione è subordinata all'impossibilità degli Stati membri di intervenire con i propri strumenti nazionali.

Il principio di effettività può essere esaminato sotto due diversi aspetti: da un punto di vista oggettivo, esso è funzionale al raggiungimento delle finalità perseguite dall'Unione europea in riferimento al particolare ambito di intervento europeo<sup>46</sup>; da un punto di vista soggettivo, esso rinforza i diritti riconosciuti ai cittadini dell'Unione sia sotto il profilo sostanziale, sia processuale, soprattutto in seguito all'approvazione della Carta di Nizza e della sua equiparazione ai Trattati con il Trattato di Lisbona, la quale conferisce al diritto dei singoli a una tutela giurisdizionale effettiva rango di diritto fondamentale, quale principio generale del diritto europeo, che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, sancito dagli articoli 6 e 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950 e che è attualmente affermato all'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea<sup>47</sup>.

A rendere effettivo il sistema giuridico su cui si fonda l'Unione europea, che riconosce come soggetti non soltanto gli Stati membri, ma anche i singoli cittadini europei, concorrono sia la Corte di Giustizia, sia il giudice nazionale, in un sistema di tutela "decentrata" in cui è, soprattutto, il giudice comune a garantire il rispetto del diritto europeo, in una prospettiva di controllo diffuso e sulla base delle direttive della Corte di Lussemburgo.

Pertanto, il principio di effettività si impone quale ulteriore limite, insieme al principio di equivalenza, alla discrezionalità degli Stati Membri, dato che, come suddetto, le norme di diritto interno, rilevanti sul piano processuale, non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile la tutela dei diritti attribuiti ai singoli individuati dal diritto europeo, dovendone anche assicurare una garanzia minima, concreta ed adeguata, al fine di favorire anche la diffusione delle norme europee a livello nazionale. Esso, dunque, a differenza del

---

<sup>46</sup> Art. 19, par. 1, co. 2, TUE: "Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione".

<sup>47</sup> Art. 47 CDFUE: "Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente e entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, preconstituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia".



principio di equivalenza, che si basa su un mero accertamento della normativa dello Stato membro, circa l'assenza di discriminazioni tra rimedi interni e rimedi posti dalla normativa europea in caso di violazione delle disposizioni nazionali, si fonda su un confronto tra il livello di tutela previsto dall'ordinamento interno ed il livello di tutela minimo previsto dall'ordinamento dell'Unione, da garantire uniformemente in tutto l'ambito europeo. Di conseguenza, mentre nei casi in cui sia violato il principio di equivalenza, il giudice nazionale tutela i diritti vantati dai singoli sulla base della normativa interna, seppur in funzione dell'ordinamento europeo, nel caso in cui ad essere violato sia il principio di effettività, il giudice, invece, o deve disapplicare la relativa disposizione nazionale o deve procedere *ex novo*, in via interpretativa, a creare la regola idonea che dia un'appropriate ed equa tutela al diritto vantato dal singolo.

A tal riguardo, corre l'obbligo di sottolineare che l'attività giurisprudenziale della Corte di Giustizia ha grandemente esteso l'influenza del principio in commento, fino ad incidere direttamente sulle decisioni delle Istituzioni degli Stati membri e ciò è fortemente riscontrabile in varie sentenze della stessa Corte stessa: come, ad esempio, nella nota sentenza sull'associazione dei giudici portoghesi del 27 febbraio 2018, C-64/16<sup>48</sup> o nella recente sentenza del 4 dicembre 2018, C- 378/17, anch'essa di grande importanza in tale contesto, riguardante la disapplicazione del diritto nazionale da parte di un organismo non giurisdizionale<sup>49</sup>.

I giudici di Lussemburgo hanno inteso, pertanto, assegnare al principio di effettività un

---

<sup>48</sup> In tale sentenza, infatti, la Corte ha statuito che: "[...] 34 Spetta quindi agli Stati membri, segnatamente, in virtù del principio di leale cooperazione enunciato all'articolo 4, paragrafo 3, primo comma, TUE, garantire, nei loro rispettivi territori, l'applicazione e il rispetto del diritto dell'Unione [v., in tal senso, parere 1/09 (Accordo relativo alla creazione di un sistema unico di risoluzione delle controversie in materia di brevetti), dell'8 marzo 2011, EU:C:2011:123, punto 68]. Per tale motivo, come prevede l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare ai singoli il rispetto del loro diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione. Pertanto, spetta agli Stati membri prevedere un sistema di rimedi giurisdizionali e di procedimenti che garantisca un controllo giurisdizionale effettivo in detti settori (v., in tal senso, sentenze del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punti 100 e 101 e giurisprudenza ivi citata). 35 Il principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, cui fa riferimento l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, costituisce, infatti, un principio generale di diritto dell'Unione che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, che è stato sancito dagli articoli 6 e 13 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e che è attualmente affermato all'articolo 47 della Carta (v., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, punto 37, e del 22 dicembre 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, punti da 29 a 33). 36 L'esistenza stessa di un controllo giurisdizionale effettivo destinato ad assicurare il rispetto del diritto dell'Unione è intrinseca ad uno Stato di diritto (v., in tal senso, sentenza del 28 marzo 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punto 73 e giurisprudenza ivi citata). 37 Ne consegue che ogni Stato membro deve garantire che gli organi rientranti, in quanto «giurisdizione» nel senso definito dal diritto dell'Unione, nel suo sistema di rimedi giurisdizionali nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione soddisfino i requisiti di una tutela giurisdizionale effettiva. [...]".

<sup>49</sup> In questa pronuncia la Corte ha affermato: "[...] 36 È quindi incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto dell'Unione qualsiasi disposizione facente parte dell'ordinamento giuridico nazionale o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto dell'Unione per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino alla piena efficacia delle norme direttamente applicabili dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 9 marzo 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, punto 22; del 19 giugno 1990, Factortame e a., C-213/89, EU:C:1990:257, punto 20, nonché dell'8 settembre 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punto 56). 37 Orbene, è quanto si verificerebbe qualora, in caso di conflitto tra una disposizione di diritto dell'Unione ed una legge nazionale, la soluzione di tale conflitto fosse riservata ad un'autorità diversa dal giudice cui è affidato il compito di garantire l'applicazione del diritto dell'Unione, dotato di un autonomo potere di valutazione (sentenza dell'8 settembre 2010, Winner Wetten, C- 409/06, EU:C:2010:503, punto 57 e giurisprudenza ivi citata). 38 Come stabilito in più occasioni dalla Corte, tale obbligo di disapplicare una disposizione nazionale contraria al diritto dell'Unione incombe non solo sui giudici nazionali, ma anche su tutti gli organismi dello Stato, ivi comprese le autorità amministrative, incaricati di applicare, nell'ambito delle rispettive competenze, il diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, punto 31; del 9 settembre 2003, CIF, C-198/01, EU:C:2003:430, punto 49; del 12 gennaio 2010, Petersen, C-341/08, EU:C:2010:4, punto 80, e del 14 settembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, punto 54). 39 Ne consegue che il principio del primato del diritto dell'Unione impone non solo agli organi giurisdizionali, ma anche a tutte le istituzioni dello Stato membro di dare pieno effetto alle norme dell'Unione. [...]".

importante funzione nello sviluppo del processo di integrazione, quale indispensabile strumento di affermazione della supremazia del diritto europeo su quello interno<sup>50</sup> ed efficace metodo di circolazione dello *standard* minimo di tutela europea, anche in settori nei quali ancora prevale la competenza e l'autonomia degli Stati membri (come, ad esempio, quella fiscale ed, in particolare, in materia tributaria).

Da tutto ciò, possiamo affermare, quindi, che il principio di effettività, svolgendo anche un notevole ruolo nell'ambito delle violazioni del diritto europeo da parte della normativa nazionale e della relativa responsabilità degli Stati membri, può essere considerato un principio interpretativo fondamentale del diritto interno rispetto a quello dell'Unione e, pertanto, esso rappresenta il centro propulsivo della crescente integrazione giuridica europea.

### 3. Il ravvicinamento delle legislazioni fiscali e la cooperazione amministrativa quali basi del processo di integrazione europea

#### 3.1 L'ordinamento fiscale: le disposizioni in materia nella normativa europea

La politica fiscale, inserita nel contesto europeo con il Trattato istitutivo della CE, nasce essenzialmente come "politica negativa" diretta a prevenire gli ostacoli all'affermazione delle libertà fondamentali di circolazione all'interno dell'allora Comunità europea e al completamento del mercato interno, vietando quei comportamenti nazionali che causano discriminazioni tra beni e servizi prodotti in altri Stati membri e che di fatto impediscono l'instaurazione di forme di ravvicinamento delle legislazioni fiscali. Considerando, però, che il potere impositivo rappresenta un aspetto irrinunciabile della sovranità statale, quale strumento di politica e sviluppo economico nazionale, a cui gli Stati membri difficilmente rinunciano, l'estensione della competenze dell'Unione in materia fiscale è stata da sempre frenata ed ostacolata.

Sin dalle origini, infatti, la politica fiscale, sulla base della teoria del funzionalismo e della conseguente evoluzione dell'integrazione europea, ha subito varie trasformazioni e modifiche che, dalla primaria integrazione economica hanno condotto ad un ampliamento dei confini delle competenze dell'Unione, fino a giungere ad un'integrazione anche politica e monetaria tra gli Stati aderenti.

Nonostante le novità introdotte dall'Atto Unico europeo e, soprattutto, dal successivo Trattato di Maastricht, con riguardo all'UE non possiamo parlare, però, di un vero e proprio ordinamento fiscale europeo, ma semplicemente di un insieme di regole in materia che incidono sulla sovranità nazionale e influenzano le politiche fiscali degli Stati membri, in vista della realizzazione dei fini dei Trattati<sup>51</sup>. Infatti, il potere dell'Unione in tale ambito è meramente sussidiario e riguarda solo quegli aspetti che possono influenzare il funzionamento del mercato comune e in esso la libera concorrenza, quale attività strumentale rispetto al raggiungimento degli scopi principali dell'Unione europea.

---

<sup>50</sup> Per un confronto sul punto v. ROCCHETTI G., *Il procedimento di attuazione del tributo, tra ordinamenti nazionali e diritto comune dell'Unione Europea*, Bologna, 2016, p. 44. Nella visione dell'Autore: "L'effettività, quale roccaforte del *primauté* del diritto europeo, non deve essere intesa in senso assoluto, L'effettività non può risolversi nell'annientamento degli interessi in forza della radicale prevalenza del diritto europeo su quello domestico: non è sostenibile ritenere che il rapporto tra i due ordinamenti debba risolversi nella sottomissione ad ogni costo di ogni interesse nazionale a quello del Mercato".

<sup>51</sup> In argomento v. RAMICCIA F., *L'ordinamento fiscale europeo: armonizzazione e concorrenza fiscale*, Roma, 2005, p. 27.

La politica fiscale, pertanto, quale aspetto della politica economica che si occupa del finanziamento delle spese pubbliche e della redistribuzione dei redditi all'interno di ogni Paese, nella realtà europea si presenta come atipica rispetto a quella tradizionale nazionale, in quanto essa non è diretta ad ottenere risorse finanziarie da impiegare per il soddisfacimento dei bisogni collettivi, con conseguente assenza anche di principi di riparto delle spese pubbliche tra i consociati<sup>52</sup>. Il sistema di finanziamento dell'Unione europea, invero, si pone a metà strada tra il meccanismo di contribuzione a carico degli Stati membri, tipico delle organizzazioni internazionali, ed il meccanismo di raccolta di risorse proprie, tipica degli Stati nazionali.

Nel Trattato CEE del 1957, a differenza del Trattato CECA del 1952, in cui veniva attribuito all'Alta autorità una specie di potere di autofinanziamento, basato su una prestazione patrimoniale imposta alle imprese sulla produzione carbosiderurgica, non era prevista alcuna forma di autonomia finanziaria in capo alla Comunità economica europea, il cui finanziamento era basato soltanto sui contributi corrisposti dai Paesi membri. Tali contributi vengono, successivamente, sostituiti dal sistema di risorse "proprie".

Difatti, non esiste un sistema di imposte proprio dell'UE separato da quello statale, in quanto nei Trattati non troviamo alcuna attribuzione all'Unione di competenze in materia fiscale che possono portare alla creazione di un'imposta propria europea ed alla conseguente definizione della base imponibile e alla sua riscossione (fatta eccezione dell'IVA, per cui una parte del tributo costituisce una risorsa propria dell'UE, finalizzata ad alimentare il bilancio della stessa, seppur non vi siano in capo all'Unione poteri di accertamento o di riscossione di tale imposta).

Difatti, tranne che per la materia doganale, di competenza esclusiva europea, l'Unione non ha potestà impositiva propria, similmente agli Stati membri ma, al fine di finanziare il proprio bilancio, è dotata di un sistema di risorse proprie<sup>53</sup>, derivante da un autonomo potere decisionale, basato su una delibera unanime del Consiglio, previa consultazione del Parlamento europeo, per ciò che attiene l'istituzione o l'eliminazione di tali risorse (seppur in seguito all'approvazione di tale decisione da parte degli Stati membri in conformità ai propri ordinamenti fiscali nazionali).

In vista della realizzazione degli obiettivi fissati nei Trattati e al fine di attuare le politiche europee, le risorse proprie dell'Unione, quali principali fonti di entrata per il suo bilancio, si distinguono in:

- Tradizionali: che comprendono principalmente i dazi doganali sulle importazioni nell'Unione e i prelevamenti e contribuzioni delle attività agricole;
- basate sull'imposta sul valore aggiunto (IVA): ovvero, le quote di partecipazione al gettito IVA.
- basate sul reddito nazionale lordo: vale a dire i trasferimenti di ogni Paese membro all'Unione di un tasso percentuale uniforme del suo RNL, quale principale fonte di entrata dell'UE;
- una nuova risorsa: che, a partire dal 1° gennaio 2021, si basa su un contributo degli Stati membri in favore dell'Unione in riferimento alla quantità di rifiuti di imballaggi in plastica non riciclati.

Altre risorse proprie derivano, poi, da imposte e contributi a carico dei funzionari europei e da

---

<sup>52</sup> Sul punto v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 85.

<sup>53</sup> Art. 311 TFUE: "L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie. Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali. Il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione nella misura in cui ciò è previsto nella decisione adottata sulla base del terzo comma. Il Consiglio delibera previa approvazione del Parlamento europeo".

ammende inflitte alle imprese, nonché da una serie di misure che prevedono interessi e garanzie sui finanziamenti concessi.

Pertanto, la struttura delle risorse proprie dell'Unione, come risulta da quanto suddetto, si basa su un sistema di "fiscalità derivata", e scaturisce dalle evidenze annuali del bilancio preventivo europeo; in ogni caso le spese dell'Unione non possono superare le sue entrate (secondo il cd. "pareggio di bilancio")<sup>54</sup>.

Si tratta, quindi, di risorse finanziarie che, fatti salvi i diritti doganali, non sono riconducibili ad uno specifico esercizio di potestà impositiva da parte dell'Unione europea ma, al contrario, essi si riferiscono a trasferimenti effettuati all'Unione dai singoli Paesi membri, sulla base di criteri di contribuzione applicata ad ogni Stato nazionale<sup>55</sup>.

Per ciò che attiene, poi, le disposizioni in materia fiscale contenute nell'ordinamento giuridico europeo, possiamo notare che, già nel Trattato CE, le norme europee riguardanti il settore fiscale si riferivano: all'eliminazione delle discriminazioni fiscali tra prodotti provenienti dai vari Stati membri; al divieto di supportare i prodotti nazionali esportati con rimborsi fiscali superiori alle imposte nazionali effettivamente pagate; alla possibilità di applicare, limitatamente a certi periodi e sulla base dell'approvazione del Consiglio europeo, imposte speciali sulle importazioni o di concedere agevolazioni sulle esportazioni, al fine di colmare i divari fiscali esistenti tra i diversi Stati membri ed evitare discriminazioni tra gli stessi dovute ad eventuali effetti discorsivi della concorrenza; infine, all'"armonizzazione" delle politiche fiscali nazionali in vista dell'instaurazione e del corretto funzionamento del mercato interno(artt. 90, 91, 92, 93 TCE).

Il Trattato di Lisbona e le successive integrazioni e modificazioni, altresì, confermano la mancanza di un sistema tributario proprio dell'Unione europea e la gran parte delle disposizioni di matrice fiscale, contenute negli artt. 28 e ss. del TFUE, riguardano in particolar modo: il divieto di dazi doganali all'importazioni e all'esportazione o tasse di effetto equivalente tra gli Stati membri; la conseguente creazione tra quest'ultimi di un'unione dogale con l'adozione di una tariffa dogale comune<sup>56</sup>, il tutto al fine di realizzare quel mercato unico privo di frontiere interne tra gli Stati membri dell'Unione europea, in cui vengono garantite le quattro libertà fondamentali di circolazione: persone, merci, servizi e capitali<sup>57</sup>.

Sempre all'interno del TFUE, troviamo, poi, altre disposizioni (contenute nel capo II del titolo VII dedicato alle norme fiscali, in particolare per ciò che attiene la concorrenza, la fiscalità ed il ravvicinamento delle legislazioni nazionali) le quali: vietano agli Stati membri di adottare determinate misure fiscali che possano provocare discriminazioni tra i prodotti interni e quelli degli altri Paesi membri; vietano agli Stati membri di concedere sussidi ai prodotti esportati in altri Paesi membri (ad eccezione di quelle preventivamente approvate dal Consiglio su proposta della Commissione); vietano i cd. "aiuti di Stato" (artt. 110, 111, 112 TFUE).

Infine, sul punto, è previsto che, ai sensi dell'art. 113 TFUE, su proposta della Commissione, previa consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale, il Consiglio (deliberando

---

<sup>54</sup> Per un approfondimento sull'argomento v. SAPONARO F., *L'aggiustazione amministrativa del fisco nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 38 ss., un cui l'Autore, tra l'altro, afferma che: "L'assenza di un'autonomia finanziaria vera e propria, imperniata su un bilancio pubblico finanziato con risorse proprie, fa assurgere l'amministrazione finanziaria europea ad amministrazione di mera spesa, priva di qualunque forma di legittimazione derivante dall'imposizione di tributi, che storicamente rappresenta il fulcro del costituzionalismo occidentale".

<sup>55</sup> A tal riguardo v. BORIA P., in *Diritto tributario. Esposizione*, Torino, 2017, p. 111 e ss.

<sup>56</sup> In tal senso v. BAGGIO R., TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VI ed., Padova, 2018, p. 78. "In tale ambito, di primaria importanza per l'Unione europea, anche perché il gettito dei tributi doganali è devoluto alle finanze di quest'ultima, si interviene per mezzo di regolamenti, direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri" (ved., da ultimo, il Regolamento 9 ottobre 2013, n. 952, contenente il Codice doganale comunitario).

<sup>57</sup> Art. 26, par. 2, TFUE (ex art. 14 TCE): "Il mercato interno comporta 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".

all'unanimità) possa adottare disposizioni riguardanti l'armonizzazione<sup>58</sup> delle legislazioni degli Stati membri per ciò che attiene: l'imposta sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette, il tutto sempre in vista dello scopo primario del corretto funzionamento del mercato interno.

Manca, dunque, all'Unione europea quella potestà amministrativa riguardante la gestione dei flussi finanziari, in quanto essa è di esclusiva competenza delle amministrazioni finanziarie nazionali, che successivamente provvedono a trasferire i relativi proventi tributari sul conto dell'Unione.

A tal riguardo, difatti, sono assenti nelle pagine dei Trattati disposizioni che regolano i rapporti tra Unione europea e Stati membri in materia tributaria ed in tale contesto significativa è stata l'attività interpretativa della Corte di Giustizia, la quale ha svolto un ruolo fondamentale nel processo di trasformazione della sovranità statale in ambito tributario, in quanto ha limitato il potere impositivo degli Stati membri senza creare norme di diritto sovranazionale (cd. "integrazione negativa del diritto tributario").

Pertanto, come affermato da autorevole dottrina, sarebbe opportuno definire una puntuale ripartizione delle competenze tra UE e Stati membri in materia fiscale, utilizzando il principio di sussidiarietà, al fine di limitare l'influenza dei principi europei sulla legislazione fiscale nazionale; ciò, di fatto, consentirebbe di evitare sovrapposizioni e conflitti di competenza e di giurisdizione tra Istituzioni europee e nazionali in casi di applicazione del diritto europeo o interno<sup>59</sup>.

Invero, nonostante la materia tributaria rientri ancora tra le competenze statali e sia ancora necessaria l'unanimità in Consiglio per le decisioni in tale ambito, la sovranità fiscale nazionale risulta, allo stato attuale, fortemente ridimensionata dai vincoli imposti dal primato del diritto dell'Unione europea sul diritto interno, sancito sia a livello normativo che giurisprudenziale.

La supremazia del diritto dell'Unione su quello nazionale vale, quindi, anche con riferimento al sistema tributario, per cui le norme e i principi europei devono applicarsi in luogo di quelli nazionali, al fine di evitare che la normativa statale possa comportare una restrizione delle libertà fondamentali sancite a livello europeo.

L'intensa attività svolta dalla Corte di Giustizia in materia fiscale, sia per ciò che attiene le libertà fondamentali in materia di imposte dirette<sup>60</sup>, sia per ciò che attiene gli aiuti di Stato sempre in materia di imposte dirette<sup>61</sup>, rappresenta, senz'altro, il fulcro dell'evoluzione del processo di integrazione europea in tale settore, avendo avuto il merito di garantire l'effettiva tutela dei

---

<sup>58</sup> Per un approfondimento sul punto v. PROTO A.M., *Integrazione europea e fiscalità*, in *Principi di diritto tributario comunitario*, PROTO A.M. (a cura di), Napoli, 2011, p. 22, in cui si afferma che: "Il ruolo servente dell'armonizzazione fiscale rispetto alla realizzazione del mercato interno era chiaro già dal noto rapporto cd. *Segrè*, elaborato nel 1996, in cui si suggeriva, al fine di attuare un mercato europeo dei capitali, di eliminare, oltre la doppia imposizione, anche le agevolazioni fiscali accordate ai contribuenti per gli investimenti effettuati nel loro paese di residenza, nonché le differenze tra il trattamento fiscale attuato nei confronti dei contribuenti residenti e quello riservato alle non residenti".

<sup>59</sup> Sull'argomento v. AMATUCCI F., *Le fonti comunitarie del Diritto Tributario*, disponibile su [http://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione\\_AMATUCCI.pdf](http://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_AMATUCCI.pdf). L'autore sostiene che: "Il mantenimento della sovranità fiscale nazionale da parte degli Stati membri riconosciuto ancor oggi formalmente attraverso la competenza esclusiva di questi ultimi in materia di fiscalità diretta che consente di bilanciare il rafforzamento delle fonti comunitarie, è inversamente proporzionale al consolidamento del sistema economico monetario ed alla realizzazione delle libertà economiche in ambito EU e della neutralità fiscale anche se le limitazioni di tale sovranità nazionale dovrebbero essere consentite sulla base dell'art. 114 TFUE solo se riguardanti norme che hanno una diretta incidenza sul funzionamento del mercato e dunque se finalizzate, all'eliminazione di conflitti, delle distorsioni alla concorrenza e delle restrizioni tra Stati".

<sup>60</sup> La prima pronuncia della Corte di Giustizia relativa all'impatto delle libertà fondamentali sull'imposizione diretta risale alla sentenza "*Humblet*" del 16 dicembre 1960, C-6/60; ma la giurisprudenza in tale ambito si è effettivamente sviluppata a partire dalla sentenza "*avoir fiscal*" del 28 gennaio 1986, C-270/83.

<sup>61</sup> In tema di aiuti di Stato, la prima sentenza della Corte di Giustizia risale al 23 febbraio 1961, C-30/59, seguita dalla sentenza del 2 luglio 1974, C-173/73.

diritti presenti nella normativa sovranazionale attraverso l'eliminazione di quegli ostacoli insiti nella normativa statale<sup>62</sup>.

L'Unione europea, quindi, considera il fenomeno tributario solo al fine di evitare che la normativa nazionale ponga degli ostacoli concreti alle libertà fondamentali e alla libertà di concorrenza e, quindi, al raggiungimento degli obiettivi fissati nei Trattati, condizionando in tal modo negativamente lo sviluppo del processo di integrazione economica, posto alla base dell'integrazione politica europea.

Pertanto, l'autorità dell'UE in materia fiscale, salvo l'ambito dogale dove essa ha, ripetesi, competenza esclusiva, si concretizza in una competenza concorrente con quella degli Stati membri dove, in applicazione del principio di sussidiarietà, sarà onere delle Istituzioni europee dimostrare che una determinata azione in materia fiscale risulti più efficace a livello europeo rispetto a quella svolta a livello nazionale in base alla normativa statale di riferimento.

La fiscalità dell'Unione europea si presenta, di fatto, come una fiscalità "di secondo livello", entro la quale può svilupparsi la fiscalità "positiva" degli Stati membri, rivolta a regolare il potere tributario delle Autorità statali.

In definitiva, possiamo affermare che la competenza europea in materia fiscale e, quindi, il diritto tributario europeo, si è sviluppato in termini normativi ed, in particolare, attraverso l'attività interpretativa della Corte di giustizia che, soprattutto nel settore delle imposte dirette, nel tempo, ha creato un assetto di principi generali in ambito europeo, i quali hanno fortemente condizionato le relative legislazioni statali, realizzando un'intensa armonizzazione delle normative nazionali in materia di tributi, pur in assenza di provvedimenti normativi emanati dalle istituzioni a ciò preposte.

Invero, il fenomeno della circolazione dei principi generali all'interno del diritto degli Stati membri è particolarmente significativo, in quanto essi si ripercuotono sugli aspetti sostanziali della disciplina nazionale, seppur limitatamente a quei precisi settori della fiscalità strettamente funzionali al raggiungimento degli scopi europei. In tale contesto, grande rilievo assume, da un lato, il tema del recupero degli aiuti di Stato fiscali incompatibili con la normativa europea, sulla base del Regolamento n. 99/659, recante modalità di attuazione dell'art. 88 Trattato CE (oggi art. 108 TFUE), che ha razionalizzato la materia e dato avvio alle procedure di controllo e recupero; dall'altro, la procedura di cooperazione amministrativa fra Autorità nazionali in materia fiscale, intesa quale collaborazione tra gli Stati membri ai fini dei controlli tributari<sup>63</sup>.

## 3.2 L'armonizzazione fiscale: principi di fondo, scopi e divieti

L'integrazione europea, sulla scia della filosofia del funzionalismo, come emerge da quanto suddetto, si è progressivamente evoluta dal campo economico a settori a esso strettamente collegati, investendo anche materie in origine di competenza statale, come quella fiscale. Ciò ha comportato un ravvicinamento delle legislazioni nazionali in materia tributaria, al fine di instaurare e completare il mercato interno, risultando, di fatto, il processo di armonizzazione meramente funzionale al raggiungimento degli scopi comunitari sanciti all'art. 2 del TCE<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Per un approfondimento sul tema v. PISTONE P., *Principio del diritto dell'Unione europea e sovranità tributaria: il ruolo della Corte di giustizia europea*, in *Liber Amicorum per Antonio Tizzano. De la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, ADAM R., CANNIZZARO V., CONDINANZI M. (a cura di), Torino, 2018, p. 740 ss..

<sup>63</sup> Sul punto v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospezione italiana*, Milano, 2010, p. 65.

<sup>64</sup> Art. 2 TCE: "La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di

Per "armonizzazione" si intende un complesso armonico di più elementi diversi fra loro che, all'interno di questa combinazione proporzionata, non perdono la loro identità. Quindi, nel diritto europeo, con il termine "armonizzazione" si indica un particolare procedimento attraverso cui gli Stati membri modificano, di comune accordo, una determinata norma o un particolare tributo o un elemento della struttura essenziale di un'imposta (come, ad esempio, il tasso o la base imponibile), in conformità ad un modello unico, quale strumento di connessione tra le varie normative fiscali statali, in vista dell'affermazione di un assetto normativo tendenzialmente omogeneo e di una politica fiscale comune diretta a smussare le differenze di maggior rilievo tra le stesse, senza tuttavia unificarle<sup>65</sup>.

Tale armonizzazione si attua attraverso l'applicazione delle disposizioni del Trattato, quale diritto primario, ovvero, tramite i principi di natura giurisprudenziale del mutuo riconoscimento e dell'interpretazione conforme, mentre la normativa secondaria viene adottata nei casi in cui le divergenze tra le diverse legislazioni statali possano continuare ad ostacolare la realizzazione degli obiettivi dei Trattati<sup>66</sup>.

Mentre parte della dottrina considera tale fenomeno quale applicazione della più generica nozione di "ravvicinamento" nello specifico settore fiscale, diretto all'eliminazione delle differenze esistenti tra due o più sistemi giuridici nazionali, al fine di renderle più simili, livellando le relative legislazioni statali su una base comune, nella normativa comunitaria i due termini vengono utilizzati in modo indifferente<sup>67</sup>, distinguendosi soltanto in riferimento agli strumenti previsti dal Trattato per il raggiungimento dei fini dell'Unione (per il "ravvicinamento" è previsto il solo strumento della direttiva)<sup>68</sup>.

Seppur l'art. 113 TFUE faccia esplicito riferimento all'armonizzazione fiscale dei tributi, è attraverso gli atti di diritto derivato europeo, quali regolamenti, direttive e *sofġ law*, che tale armonizzazione viene conseguita all'interno dell'Unione europea.

Inoltre, già nel Trattato di Roma era previsto un ruolo decisivo della Commissione per ciò che attiene le possibili misure di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri da attuare in tema di imposta indirette, tra cui le imposte sulle cifre d'affari e le imposte di consumo, per poi sottoporre le proprie valutazioni al Consiglio per la successiva approvazione all'unanimità (e, quindi, con il consenso di tutti gli Stati membri in seno al Consiglio stesso), a presidio della

---

occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri".

<sup>65</sup> Sull'argomento v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 218. L'Autore evidenzia, infatti, che la definizione di un modello impositivo unitario "non implica una vera e propria unificazione delle legislazioni fiscali nazionali, bensì impone l'adozione di un parametro normativo di riferimento rispetto al quale attuare la convergenza del diritto domestico dei vari Stati membri".

<sup>66</sup> Per un approfondimento sul punto v. MOSCHETTA T. M., *Il ravvicinamento delle normative nazionali per il mercato interno*, Bari, 2018, p. 32 ss..

<sup>67</sup> Su tale distinzione v. sempre BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 218, dove l'Autore evidenzia che per la dottrina si tratta di due istituti giuridici finalizzati a perseguire scopi diversi: "con l'armonizzazione verrebbe ricercata l'omogeneità delle legislazioni nazionali attraverso l'eliminazione di singole norme divergenti, mentre con il ravvicinamento verrebbe perseguita la conformità dei sistemi fiscali mediante una più ampia opera di revisione normativa, riguardante la struttura ed il complesso normativo dei tributi", anche se tale distinzione non può "rivelarsi indicativa di una diversità assiologica tra i due istituti, così da consentire di tracciare una netta linea di distinzione tra di essi".

<sup>68</sup> Art. 116 TFUE: "Qualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato interno e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata, essa provvede a consultarsi con gli Stati membri interessati. Se attraverso tale consultazione non si raggiunge un accordo che elimini la distorsione in questione, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le direttive all'uopo necessarie. Può essere adottata ogni altra opportuna misura prevista dai trattati".

sovranità degli Stati medesimi. Il Trattato in questione, però, non prevedeva alcuna forma di armonizzazione per ciò che riguarda, invece, le imposte dirette, se non in rari casi in cui tali misure risultassero necessarie all'instaurazione e al corretto funzionamento del mercato comune, adottate sempre su proposta della Commissione e con approvazione all'unanimità da parte del Consiglio<sup>69</sup>(le imposte dirette, per l'appunto, rientrano nell'ambito del "ravvicinamento").

Tali norme hanno trovato, poi, corrispondenza nel Trattato di Lisbona agli artt. 113 e 115 del TFUE. L'art. 113 TFUE<sup>70</sup>, infatti, si riferisce all'armonizzazione delle sole imposte dirette, le cui relative misure possono essere adottate solo attraverso una procedura legislativa speciale basata sul ruolo preponderante del Consiglio che, su proposta della Commissione, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, delibera all'unanimità.

Infatti, in tale ambito, non trova applicazione la procedura legislativa ordinaria basata sulla parità di posizioni tra Consiglio e Parlamento (ex art. 114 TFUE), svolgendo quest'ultimo solo un ruolo consultivo.

L'armonizzazione viene perseguita in modo ordinario attraverso l'emanazione di direttive che gli Stati membri si impegnano, poi, a recepire all'interno del proprio ordinamento giuridico nazionale entro il termine stabilito nella direttiva stessa<sup>71</sup> (la suddetta norma lascia, comunque, aperta la possibilità di poter assumere anche regolamenti).

Nonostante il Trattato facesse riferimento soltanto all'armonizzazione delle imposte indirette, senza prendere in considerazione il tema della fiscalità diretta, al fine di garantire l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato comune, quale scopo primario dell'azione dell'Unione europea, in questo settore l'azione dell'Unione europea si è ordinariamente basata sulla previsione contenuta nell'art. 115 TFUE<sup>72</sup>, il quale fa riferimento anche a quelle disposizioni legislative, amministrative e regolamentari statali che possono incidere negativamente su tali fini europei, giustificando ulteriori limitazioni della potestà tributaria degli Stati membri in favore di un intervento sovranazionale anche in tale settore, in una sorta di allargamento dei confini del principio di sussidiarietà e, quindi, delle competenze concorrenti dell'Unione (anche tali misure di armonizzazione vengono adottate, su proposta della Commissione, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, dal Consiglio deliberando all'unanimità).

Per quest'ultime imposte, infatti, essendo quelle su cui tradizionalmente si basa la politica fiscale degli Stati membri e verso cui gli stessi manifestano la volontà di mantenere saldo il proprio potere<sup>73</sup>, è previsto il solo strumento della direttiva che, diversamente dal regolamento,

---

<sup>69</sup> In seguito alle successive modifiche apportate al Trattato di Roma, tali misure hanno trovato il loro fondamento giuridico negli artt. 93 (sull'armonizzazione delle imposte dirette) e 94 (riguardante le altre disposizioni degli Stati membri, anche di natura fiscale, che avessero un'incidenza sull'instaurazione o sul corretto funzionamento del mercato interno) del TCE.

<sup>70</sup> Art. 113 TFUE (ex art. 93 TCE): "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta disposizioni per l'armonizzazione della legislazione relativa alle imposte sulla cifra d'affari, alle accise e ad altre forme di imposizione indiretta nella misura in cui tale armonizzazione è necessaria per garantire l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno e per evitare distorsioni della concorrenza".

<sup>71</sup> In tale contesto si collocano, ad esempio, le Direttive 11 aprile 1967, n. 227 e 228 (cd. Prima e Seconda Direttiva) in tema di adozione dell'IVA, come imposta comune sulla cifra d'affari. Tali Direttive sono state, successivamente, assorbite dalla Direttiva 17 maggio 1977, n. 388 (c.d. Sesta Direttiva), confluita, poi, nella Direttiva 28 novembre 2006, n. 112, contenente il c.d. "testo rifuso".

<sup>72</sup> Art. 115 TFUE (ex art. 94 TCE): "Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, indicando 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".

<sup>73</sup> Sul punto v. TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano,



è caratterizzata da una minore obbligatorietà, in quanto essa vincola l'attività degli Stati membri soltanto con riguardo ai risultati da raggiungere previsti nella direttiva stessa (oltre a dover essere recepite all'interno degli ordinamenti nazionali mediante uno specifico atto e, quindi, sottoposte ad un maggior controllo).

Pertanto, l'attuazione di misure di armonizzazione fiscale nell'ambito delle sole imposte indirette, si fonda sull'obiettivo allora primario del Trattato di Roma di eliminare quelle barriere fiscali considerate di ostacolo all'instaurazione del mercato comune e con esso la libera concorrenza, tale da giustificare il ravvicinamento delle legislazioni fiscali nazionali rispetto a quei tributi che più di altri potevano incidere sugli scambi.

Sulla base dell'obiettivo europeo di creare uno spazio unico senza frontiere interne, in cui vengano assicurate le quattro libertà fondamentali di circolazione (persone, merci, servizi e capitali), dunque, oltre all'eliminazione delle barriere doganali, vi era anche l'ulteriore necessità di instaurare un sistema comune di tassazione sui consumi che legittimasse l'armonizzazione di alcuni tributi, quali l'IVA e le accise, connaturale alle esigenze del corretto funzionamento del mercato comune<sup>74</sup>.

Dall'Atto Unico europeo, poi, con il passaggio dal mercato comune al mercato interno, si ebbe un ulteriore allargamento dell'intervento dell'UE in tema di armonizzazione, il quale si estese anche nel campo delle imposte dirette, ed in particolare per ciò che attiene le operazioni riguardanti le società di più Stati membri; successivamente, in seguito alla creazione del mercato unico europeo nel 1992, tale attività di armonizzazione, non giustificata più solo dall'obiettivo di eliminare gli ostacoli di natura fiscale all'instaurazione e al funzionamento del mercato interno, ma ora diretta a perseguire anche la tutela degli interessi finanziari degli Stati Membri, si estese ulteriormente nell'ambito delle imposte dirette, sulla base del principio di sussidiarietà codificato dal Trattato di Maastricht, secondo cui la Comunità poteva intervenire nei settori non di sua competenza esclusiva soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi previsti non potevano essere perseguiti dagli Stati membri in maniera efficace, ma potevano essere realizzati meglio a livello comunitario.

Ma, nonostante quanto statuito dal principio di sussidiarietà, l'assetto istituzionale esistente poneva dei seri problemi all'azione dell'Unione in materia fiscale, in quanto per ogni decisione in materia continuava a vigere l'unanimità, il che rappresentava il più lampante ostacolo all'armonizzazione dei sistemi tributari nazionali (nonostante la Commissione<sup>75</sup> abbia più volte espresso la necessità di superare tale regola, senza però incontrare il favore di tutti gli Stati membri), tanto che, dal 1996, si decise di adottare un nuovo metodo in ambito fiscale, in base al quale la fiscalità doveva essere trattata non per singoli temi ma, come per le altre politiche dell'Unione, in modo globale (c.d. "*global approach*").

In tale contesto, un approfondimento meritano i divieti di carattere tributario previsti dal Trattato che, in modo complementare con l'armonizzazione fiscale, concorrono a delimitare in maggior misura i confini dell'esercizio delle competenze concorrenti tra l'UE e gli Stati membri

---

2020, p. 21 ss. L'Autore afferma che: "tale volontà si salda con la mancata attribuzione all'Unione europea di una vera e propria politica fiscale, come testimonia il ruolo piuttosto modesto assegnato al bilancio dell'Unione. In altri termini, un limite alla politica redistributiva degli Stati nazionali e quindi alla sovranità in materia di imposte dirette è difficilmente accettabile in assenza di un'integrazione della politica di bilancio a livello unionale, con possibilità altresì per l'Unione europea di ricorrere in via ordinaria all'indebitamento, ciò che le è attualmente precluso".

<sup>74</sup> La Corte di Giustizia nella sentenza "*Schul*" del 5 maggio 1982, C-15/81, considerava tale nozione di mercato comune in senso ampio, intesa quale superamento della dimensione nazionale di mercato e l'instaurazione di "un mercato unico il più possibile simile a un vero e proprio mercato interno".

<sup>75</sup> Come evidenzia la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale del 2001 avente ad oggetto "La politica fiscale dell'Unione europea. Priorità per gli anni a venire" e, più di recente, la Comunicazione del 15 gennaio 2019 "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE", con le quali la Commissione ha sottolineato la necessità del superamento dell'unanimità in Consiglio a causa delle difficoltà di raggiungere il consenso di tutti gli Stati membri su ogni decisione in materia fiscale.

nel settore fiscale, legittimando per di più anche un più esteso intervento europeo in tale materia.

In particolare, dobbiamo far riferimento al divieto posto dalla normativa europea dei cd. "aiuti di Stato", i quali consistono in interventi delle autorità pubbliche, a livello nazionale, regionale ovvero locale, effettuati tramite risorse pubbliche, per sostenere alcune imprese o attività produttive nazionali, poiché in tal modo l'impresa beneficiaria ne risulta avvantaggiata rispetto ad altre imprese concorrenti. Pertanto, sono vietati gli aiuti concessi dagli organi statali, ovvero tramite risorse statali, che possano ostacolare gli scambi fra i Paesi dell'UE e, di conseguenza, ostacolare la libera concorrenza nel mercato europeo. Difatti, gli Stati membri, attraverso una politica di agevolazioni, anche fiscali, diretta ad avvantaggiare imprese nazionali, possono alterare la concorrenza tra i soggetti economici europei operanti nello stesso settore. A tal riguardo, l'art. 107 TFUE<sup>76</sup>, infatti, precisa i presupposti che devono sussistere affinché un intervento statale configuri un aiuto di Stato (in assenza di anche uno solo dei seguenti requisiti, la misura non sarà considerata aiuto di Stato e sarà, quindi, sottratta alla relativa disciplina):

- Origine statale dell'aiuto (l'aiuto, infatti, deve essere concesso dallo Stato ovvero mediante risorse statali);
- esistenza di un vantaggio a favore di determinate imprese o produzioni nazionali;
- riflessi negativi sulla concorrenza;
- capacità di incidere sugli scambi tra gli Stati membri.

Corre l'obbligo di specificare che integra la fattispecie di "aiuto di Stato" non solo un'erogazione di danaro, ma qualsiasi misura concessa che, direttamente o indirettamente, produca un beneficio economico ad una data impresa nazionale (come, ad esempio, la riduzione del canone di affitto, la diminuzione del prezzo di vendita delle merci rispetto al prezzo di mercato, la concessione di un mutuo a tasso agevolato, e così via).

Potenzialmente, quindi, gli aiuti di Stato possono falsare le regole della corretta concorrenza nell'ambito del mercato interno europeo, in quanto, per l'appunto, porrebbero l'impresa beneficiaria in una posizione di vantaggio rispetto alle altre imprese.

Pertanto, ai sensi delle norme del Trattato e sulla base della giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia, salvo deroghe contemplate dal Trattato medesimo, gli aiuti di Stato sono incompatibili con il mercato interno.

Le Istituzioni europee, però, non avendo solo il compito di garantire il corretto funzionamento del mercato e, quindi, della concorrenza tra le imprese degli Stati membri, possono prevedere deroghe a tale divieto, anche al fine di promuovere e realizzare uno sviluppo equilibrato ed armonioso delle attività economiche nell'ambito della stessa Unione europea.

Tali deroghe sono contenute nel citato articolo 107, par. 2 e 3, TFUE<sup>77</sup>, nei cui casi, gli aiuti sono sottoposti al controllo della Commissione, che li autorizza solamente quando constata che essi

---

<sup>76</sup> Art. 107, par. 1, TFUE: "Salvo deroghe contemplate dai trattati, 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".

<sup>77</sup> Art. 107, par. 2 e 3, TFUE: "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. 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".

rientrano in una delle deroghe previste dal Trattato, godendo nell'applicazione della maggior parte delle deroghe di un vasto potere discrezionale, seppur è tenuta a motivare sempre le sue decisioni in merito. E' previsto, inoltre, ex art. 108, par.2, TFUE<sup>78</sup>, che anche il Consiglio possa stabilire che un aiuto è compatibile con il mercato interno e, quindi, eventualmente autorizzarlo, seppur questo può avvenire solo sulla base di una richiesta formale proveniente da uno Stato membro e quando vi sono circostanze eccezionali che ne giustifichino l'applicazione (tale decisione dovrà essere presa, comunque, attraverso una delibera all'unanimità).

L'art. 110 TFUE<sup>79</sup>, poi, prevede il cd. "principio di non discriminazione fiscale", considerato uno dei principi fondamentali del processo di integrazione europea, quale aspetto essenziale per l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato comune e, quindi, funzionale al perseguimento degli obiettivi dell'Unione. In base a tale principio, è fatto divieto agli Stati membri di imporre direttamente o indirettamente tributi interni discriminatori nei confronti dei prodotti di altri Stati dell'UE, cioè, imposizioni, di qualunque tipo, superiori a quelle applicate a prodotti nazionali similari; nonché, al fine di arginare le inclinazioni protezionistiche statali, è fatto divieto agli Stati membri di imporre anche tributi interni a prodotti di altri Stati dell'UE diretti a proteggere indirettamente altre produzioni e, quindi, a tutela della produzione nazionale.

Il divieto posto da tale norma, infatti, trova il suo fondamento nei principi economici su cui si basa l'integrazione europea, diretta all'aggregazione dei mercati nazionali, il che presupponeva l'eliminazione del differente trattamento economico fra prodotti nazionali e stranieri<sup>80</sup>.

Secondo la Corte di giustizia, tali disposizioni costituiscono una sorta di integrazione di quelle sull'eliminazione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente, in quanto quest'ultime potrebbero essere intaccate dall'eventuale applicazione di altri tributi con effetti discriminatori o protezionistici.

A tale norma, si aggiunge quanto previsto dall'art. 111 TFUE<sup>81</sup>, il quale, sulla base del cd. "principio di equivalenza", vieta che i prodotti nazionali esportati in uno degli altri Stati membri possano, direttamente o indirettamente, beneficiare di sussidi superiori alle imposte interne effettivamente applicate.

L'applicazione di tali principi ha lo scopo di evitare che possano crearsi all'interno del territorio dell'Unione fenomeni anticoncorrenziali e situazioni di "tax competition" pregiudizievoli per il regolare svolgimento degli scambi ed il corretto funzionamento del mercato europeo.

In tema di divieti, dobbiamo, poi, far riferimento anche a quanto statuito all'art. 112 TFUE<sup>82</sup>, il quale prevede che il carico fiscale gravante sulle imprese e derivante da imposte dirette, non

---

all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione".

<sup>78</sup> Art. 108, par. 2, TFUE: "[...] A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. [...]".

<sup>79</sup> Art. 110 TFUE: "Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni".

<sup>80</sup> Per un approfondimento sul punto v. BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 91 ss..

<sup>81</sup> Art. 111 TFUE: "I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente".

<sup>82</sup> Art. 112 TFUE: "Per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati membri, soltanto qualora le misure

può generare alcun esonero o rimborso in caso di esportazione di prodotti nazionali nel territorio di altri Stati membri, ovvero, a tasse di compensazione sui prodotti importati dagli stessi Stati (salvo eventuale preventiva approvazione da parte del Consiglio, su proposta della Commissione e, comunque, per un limitato periodo).

A chiusura di questa breve rassegna dei divieti normativi posti a tutela degli effetti positivi dell'armonizzazione in materia fiscale e, quindi, a protezione del mercato da eventuali anomalie, è doveroso un breve accenno al fenomeno della cd. "doppia imposizione", la cui rimozione viene considerata sicuramente un obiettivo desiderabile per il raggiungimento dell'obiettivo finale di realizzazione del mercato interno. Il divieto di doppia imposizione, infatti, costituisce, senza dubbio, un ostacolo alla circolazione dei fattori produttivi nell'ambito dell'UE, in quanto esso si applica a situazioni in cui due Stati membri pongono a presupposto impositivo dei rispettivi tributi gli stessi soggetti, beni o operazioni, gravando così su quest'ultimi un doppio carico fiscale. Quindi, la doppia imposizione si verifica quando le potestà impositive statali siano concorrenti, tali da applicare le norme fiscali dei due diversi Stati alla medesima fattispecie impositiva, come ad esempio può realizzarsi in caso di una potestà concorrente dello Stato di residenza e dello Stato della fonte. Il fenomeno della doppia imposizione può, in altri termini, essere definito come l'applicazione di identiche o simili imposte in due o più Stati membri in capo allo stesso soggetto passivo e in riferimento allo stesso reddito imponibile (o patrimonio o evento)<sup>83</sup>. Tale divieto, a cui la Corte di Giustizia non ha ancora riconosciuto valore di principio generale, rappresenta un importante presupposto della tutela delle libertà di circolazione nel territorio europeo sancite dal Trattato, tanto che la Commissione europea ha spesso richiamato l'attenzione degli Stati membri sulle conseguenze negative che l'esercizio non coordinato della potestà impositiva da parte di questi può comportare sul sistema di mercato comune; inoltre, l'affermazione ed applicazione del divieto di doppia tassazione, quale principio conforme al diritto dell'Unione, può essere rinvenuto anche sulla base delle norme del Trattato che tutelano la proprietà, richiamandosi, altresì, la giurisprudenza della CEDU in materia.

Appare evidente, pertanto, che l'imposizione fiscale degli Stati membri conserva un carattere di assoluta "neutralità" in relazione alla generale circolazione, in condizioni di concorrenza, dei singoli capitali, delle merci, dei servizi, della forza-lavoro all'interno del mercato europeo, quale caratteristica di un singolo tributo o di un determinato sistema fiscale nazionale di non influenzare i comportamenti e le decisioni dei contribuenti, siano essi singoli o imprese, e quindi, di non incidere sulle attività economico-produttive degli Stati membri.

Ciò avviene, innanzitutto, attraverso le suddette norme del Trattato che sanciscono i cd. "limiti di ordine negativo" alla sovranità tributaria degli Stati membri, tra cui il divieto di introdurre discriminazioni di natura tributaria a carico di altri Stati membri, nonché il divieto generale di ostacolare all'interno del territorio dell'Unione le quattro libertà fondamentali di circolazione<sup>84</sup>.

Oltre ai suddetti limiti di carattere negativo, il Trattato prevede anche "limiti di ordine positivo" alla potestà fiscale degli Stati membri, in quanto esso contiene, altresì, disposizioni funzionali e strumentali alla progressiva convergenza ed integrazione dei vari sistemi impositivi nazionali, dato che l'UE ha la facoltà di emanare anche in ambito fiscale atti normativi con efficacia diretta

---

progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione".

<sup>83</sup> Per un approfondimento sull'argomento v. TRAVERSA E., *Il divieto di doppia imposizione*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 327 ss..

<sup>84</sup> Per un approfondimento sul punto v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 10, 11, 55 e 56. L'Autore afferma come gli art. 110, 111 e 112 TFUE (ex art. 90, 91 e 92 TCE) contengano altre disposizioni strumentali ed integrative dell'obiettivo primario della libera circolazione delle merci, in quanto "si tratta di disposizioni che si affiancano al divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente e che hanno lo scopo di salvaguardare la libertà di circolazione delle merci in condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri".

o indiretta negli ordinamenti statali. Difatti, vasti settori della fiscalità statale si trovano ad essere modellati direttamente o indirettamente dalla normativa europea, finendo con l'incidere sulla struttura e sulla funzione dei diversi sistemi tributari degli Stati membri, e questo grazie proprio al meccanismo di armonizzazione e/o di ravvicinamento delle legislazioni fiscali nazionali attuato a livello europeo.

In definitiva, possiamo affermare, quindi, che la sempre più estesa integrazione europea, ha comportato un sempre più intenso ravvicinamento delle legislazioni nazionali in materia fiscale, arrivando a toccare anche temi di fiscalità diretta, rendendo, così, le misure di armonizzazione e/o di ravvicinamento adottate in ambito fiscale europeo degli strumenti indispensabili per il raggiungimento degli obiettivi dell'Unione e, allo stesso tempo, il prodotto della loro progressiva realizzazione, quale fenomeno dinamico e in stretta correlazione con le mutevoli esigenze del mercato e con la conseguente evoluzione dell'integrazione europea ben oltre quella strettamente economica<sup>85</sup>.

### 3.3 Il processo di convergenza e coordinamento delle legislazioni nazionali sui tributi

Da quanto detto in precedenza, emerge chiaramente l'assenza di un vero e proprio ordinamento fiscale europeo, quale espressione di una politica fiscale propria dell'Unione europea, proprio perché non esiste tra le disposizioni del Trattato una base giuridica che permetta di realizzare una politica fiscale comune tra gli Stati membri, come avviene, invece, in altre materie (ad esempio, in quella agricola). Esso si limita a prevedere solo regole dirette a tutelare e garantire quella neutralità fiscale che, come detto in precedenza, favorisce gli scambi tra i vari Stati membri, sulla base del principio di non discriminazione e della libertà di concorrenza sul mercato<sup>86</sup>.

Le misure di tipo legislativo e giurisprudenziale adottate a livello europeo in materia fiscale, però, seppur in maniera diversa, col tempo hanno influenzato e modellato le legislazioni fiscali degli Stati membri nel loro complesso, fino a renderle strumentali e funzionali al raggiungimento degli scopi dell'Unione, senza comportare una loro definitiva unificazione.

In tale contesto, risultava ormai necessario procedere ad un coordinamento delle varie politiche fiscali degli Stati membri, in un progressivo processo di convergenza dei sistemi nazionali in materia di tributi, anche al fine di evitare che differenze esistenti tra i vari sistemi fiscali statali e possibili forme di concorrenza sleale potessero provocare ostacoli e distorsioni nel mercato unico europeo.

Tale processo di convergenza delle politiche fiscali degli Stati membri è avvenuto, però, non in modo uniforme ma, al contrario, esso si è sviluppato in maniera eterogenea ed incompleta all'interno del sistema fiscale europeo. Infatti, come detto in precedenza, una prima grande differenziazione riguarda l'armonizzazione delle imposte indirette e quella delle imposte dirette, dove solo la prima è contenuta nei Trattati europei, in quanto viene considerata come un valore primario del processo di unificazione europea e, quindi, capace di influire in modo decisivo sul

---

<sup>85</sup> A tal riguardo v. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna Tribuġaria*, 2005, n. 2, p. 453 ss.. Sul punto, l'Autore afferma che: "Le azioni proponibili, al fine di rendere la fiscalità degli Stati membri funzionale alle precise esigenze comunitarie, cambiano nel tempo, perché nel tempo cambia il complessivo livello di integrazione economico-giuridico raggiunto dagli stessi Stati; quest'ultimo è il risultato dell'azione di una pluralità di fattori, la fiscalità rappresenta solo uno di essi. Pertanto, l'armonizzazione fiscale condiziona ma è, a sua volta, condizionata, perché risente di tutti quei fenomeni che, seppur in maniera differente, incidono in qualche modo sulla realizzazione degli stessi obiettivi del Trattato".

<sup>86</sup> Sul punto v. DE MITA E., *Inġeressse fiscale e ġuġġela del contribuenġe. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006, p. 553 ss..

livello di funzionamento del mercato interno ed arginare forme di concorrenza fiscale dannosa e meccanismi anticoncorrenziali al suo interno. Invero, proprio al fine di evitare di snaturare il grado di neutralità concorrenziale del mercato, l'attenzione delle Istituzioni europee si è incentrata, soprattutto, sulla fiscalità indiretta, ed in particolare per ciò che attiene l'imposta sul valore aggiunto (IVA), le accise e i dazi doganali, tributi idonei a modificare il prezzo di un bene o di un servizio a carico del consumatore, a tutela della libera circolazione delle merci, della libera prestazione dei servizi e della effettiva realizzazione del mercato unico.

Le imposte indirette su cui il processo di armonizzazione si è concentrato comprendono, quindi, l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e le accise su alcolici, tabacco e prodotti energetici, dove il sistema comune in materia di IVA è applicabile in generale ai beni e ai servizi acquistati e venduti ai fini dell'uso o del consumo nell'ambito dell'Unione europea, mentre le accise vengono applicate sulla vendita o sull'uso di prodotti specifici nel territorio dell'UE. Pertanto, al fine del corretto funzionamento del mercato interno, l'attività normativa dell'Unione in tali ambiti impositivi ha lo scopo di allineare e coordinare le varie disposizioni nazionali in materia di IVA su beni e servizi e di accise su alcolici, tabacco e prodotti energetici.

Tale processo di convergenza e coordinamento delle diverse legislazioni fiscali nazionali in tali settori impositivi, però, non è avvenuto in modo uniforme, ma è stato conseguito in periodi di tempo differenti e con modalità diverse a seconda dello specifico tributo da armonizzare.

Per ciò che attiene il processo di armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto, alla base vi è l'originario modello comune di imposta sulla cifra d'affari, risalente al 1967, con riferimento alla *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) applicata in Francia e previsto nelle prime Direttive IVA (67/227/CEE e 67/228/CEE), con cui sono state posti i fondamenti di un sistema comune sull'IVA, seguita dalla VI Direttiva IVA (77/388/CEE), la quale ha armonizzato la base imponibile di tale imposta in un quadro organico più completo.

A tal riguardo, possiamo affermare che il processo di convergenza europeo delle politiche nazionali in tema di IVA, è stato perseguito dalle Istituzioni europee attraverso una serie di interventi legislativi avvenuti in periodi differenti: possiamo, infatti, far riferimento ad un primo arco temporale che va dalla creazione della Comunità economica europea al 1992; ad un secondo periodo che inizia con l'abolizione delle frontiere fiscali e, quindi, con il regime transitorio di tassazione degli scambi tra gli Stati membri, quale passaggio essenziale per il completamento del mercato comune europeo, che vede un intervento sulla base imponibile e sulle aliquote ai fini IVA, allo scopo di fissare regole comuni nei Paesi membri e facilitare gli scambi tra gli stessi; infine, un terzo periodo che comincia con l'entrata in vigore del definitivo regime degli scambi intracomunitari<sup>87</sup>.

L'armonizzazione dell'IVA, quindi, è avvenuta in diverse tappe, tese a garantire la trasparenza negli scambi commerciali all'interno dell'Unione europea.

Infatti, nel 1970 è stato deciso di finanziare il bilancio della Comunità economica europea mediante risorse proprie, le quali avrebbero dovuto includere il versamento di somme basate su una quota dell'IVA e si sarebbero dovute realizzare mediante l'applicazione di un'aliquota d'imposta comune su un'unica base imponibile, secondo quanto statuito dalla Direttiva IVA 2006/112/CE, adottata nel 2007.

Nel 1985, poi, la Commissione ha pubblicato un libro bianco sul completamento del mercato interno, nella cui parte III troviamo l'eliminazione delle barriere fiscali, la cui azione europea in tema di IVA si basava sul cd. "principio di destinazione", secondo cui l'imposta applicata è quella prevista dal Paese in cui il bene è importato secondo l'aliquota vigente. Successivamente, la Commissione propose il passaggio al "principio di origine", in base al quale l'imposta applicata è quella relativa al Paese esportatore, mentre nel paese importatore si paga eventualmente solo l'incremento di valore subito, nonché l'istituzione di un sistema di compensazione al fine di

---

<sup>87</sup> Sul punto v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 221 ss.. L'Autore afferma che: "l'ultima fase della evoluzione normativa dell'IVA avrà corso dal momento in cui entrerà in vigore il regime definitivo dell'imposta attraverso l'adozione del criterio di tassazione degli scambi intracomunitari nello stato di origine".

versare ai Paesi del consumo l'IVA prelevata nei paesi di origine. Tali proposte, però, erano tuttavia inaccettabili da parte degli Stati membri che, invece, accettarono il principio di destinazione per quanto concerne le transazioni intra-comunitarie, principio che divenne la base del seguente sistema transitorio applicato dal 1993 con le Direttive 91/680/CEE e 92/111/CEE. Dal 2000 la Commissione ebbe, poi, l'obiettivo di migliorare tali regole transitorie fino a giungere alla citata Direttiva IVA 2006/112/CE, la quale divenne la fonte primaria della normativa in materia di IVA in ambito europeo, poi modificata dalla Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE, secondo le quali l'IVA relativa ai prodotti e ai servizi scambiati tra i Paesi dell'Unione europea doveva basarsi sulle regole espresse dal principio di destinazione.

Per ciò che riguarda l'applicazione dell'aliquote IVA, la Direttiva 92/77/CEE faceva riferimento ad un'aliquota ordinaria minima del 15%, soggetta a revisione ogni due anni, ma essa venne successivamente abrogata e sostituita dalla suddetta Direttiva IVA del 2006, in base alla quale l'aliquota IVA che tutti gli Stati membri devono normalmente applicare ai beni e ai servizi scambiati all'interno del territorio europeo è pari almeno al 15 % ed essi possono applicare una o due aliquote ridotte di almeno il 5 % solo a beni o servizi indicati. Tali deroghe per l'applicazione di aliquote ridotte a beni e servizi specifici sono state aggiornate dalla Direttiva UE 2022/542 del Consiglio sulla base di determinati obiettivi europei.

In definitiva, dobbiamo far riferimento alla recente proposta della Commissione europea del dicembre 2022, la quale contiene una serie di nuove misure dirette a modernizzare l'attuale sistema dell'IVA al fine di renderlo più efficace per le imprese operanti nel territorio dell'UE, nonché a renderlo più resistente alle frodi fiscali attraverso la promozione e l'adozione dei nuovi sistemi di digitalizzazione<sup>88</sup>.

Oltre all'IVA, anche le accise sono tributi in grado di incidere sulla circolazione di beni e servizi sul mercato dell'Unione europea ed influenzarne il meccanismo concorrenziale. Le accise, infatti, sono imposte indirette che riguardano la fabbricazione, la produzione ed il consumo di prodotti e servizi all'interno di ogni Stato membro dell'UE, in riferimento alle quali, l'obiettivo posto dalle Istituzioni europee è quello di costruire anche in tale ambito un sistema tributario coordinato e comune a tutti gli Stati nazionali, anche al fine di garantire la riscossione di tale tributo da parte di tutti gli Stati membri.

In riferimento a tale imposta indiretta, vi è da sottolineare che l'armonizzazione in tale settore tributario riguarda solo alcuni tipi di accise ed in particolare: accise sui tabacchi lavorati, accise sull'alcool e accise sui prodotti energetici, dove la convergenza tra le vie legislazioni nazionali è rivolta all'individuazione del presupposto dell'imposta, dei soggetti passivi e delle modalità applicative del tributo, nonché all'individuazione delle procedure di circolazione dei prodotti, di controllo e di accertamento.

In materia di accise, inoltre, possiamo far riferimento, innanzitutto, alla Direttiva quadro 92/12/CEE che ha posto una disciplina generale sulle aliquote e sulle misure applicative di tale imposta, al fine di uniformare le disposizioni nazionali abrogando le discipline interne contrastanti con la normativa comunitaria. Con l'obiettivo di migliorare ulteriormente l'armonizzazione nel campo delle accise, la precedente Direttiva venne sostituita dalla Direttiva 2008/112/CEE, successivamente abrogata dalla Direttiva UE 2020/162 del Consiglio, con la quale si sono volute semplificare le procedure di importazione ed esportazione di prodotti e servizi sottoposti ad accisa, nonché razionalizzare i rapporti tra i vari operatori economici operanti all'interno del mercato europeo. Essa, inoltre, ha il merito di aver realizzato una progressiva

---

<sup>88</sup> In tutto ciò possiamo notare un importante ruolo svolto in tale contesto sia dalla Commissione europea sia dal Consiglio europeo, mentre il Parlamento vede il suo ruolo limitato maggiormente ad una procedura di consultazione. Il Parlamento, però, in materia Iva ha adottato anche varie risoluzioni, riguardanti, ad esempio, i reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale (TAX3), nonché, nella recente risoluzione post- COVID- 19 del 2022, ha invitato la Commissione a ridurre in modo sostanziale il divario dell'IVA in riferimento all'esenzione sugli scambi transfrontalieri dell'UE.

digitalizzazione in tema di controlli sulla circolazione delle merci tra gli Stati membri che, a partire dal febbraio 2023, avviene attraverso il sistema informatizzato di controllo mediante lo scambio di messaggi riguardanti i movimenti dei prodotti soggetti ad accisa, mentre le altre disposizioni relative al coordinamento con le disposizioni in materia doganale entreranno in vigore nel febbraio 2024.

Ad ogni modo, sono ancora tante le accise presenti all'interno degli ordinamenti fiscali degli Stati membri non ancora soggette ad armonizzazione e che vengono, quindi, disciplinate ancora in maniera differente nelle varie legislazioni nazionali, per ciò che concerne la determinazione della base imponibile e la fissazione delle aliquote, causando grandi difformità nel sistema fiscale dei trasferimenti dei medesimi beni all'interno dell'Unione europea, il che ostacola il corretto funzionamento del mercato europeo e della libera concorrenza.

A differenza dell'armonizzazione delle imposte indirette, come detto in apertura, non è prevista nelle disposizioni del Trattato un'armonizzazione delle imposte dirette, in quanto quest'ultime sono e rimangono un aspetto essenziale della sovranità statale. Pertanto, ad esse è applicabile soltanto la regola contenuta nell'art. 115 TFUE, in base alla quale è previsto solo un processo di ravvicinamento delle legislazioni nazionali in tale materia nella misura in cui ciò sia necessario all'instaurazione e al corretto funzionamento del mercato interno.

In tale ambito, quindi, il processo di convergenza delle legislazioni nazionali risulta inferiore rispetto a quello sviluppatosi in tema di imposte indirette, con la conseguenza che il progressivo avvicinamento e coordinamento delle politiche fiscali statali, soprattutto in tema di imposte sul reddito, è stato attuato, in particolare, attraverso raccomandazioni e strumenti di *soft law* rivolti agli Stati membri.

Invero, la necessità di avviare il processo di convergenza anche con riguardo alla fiscalità diretta, deve essere rapportata al principio di sussidiarietà, in base al quale l'intervento di armonizzazione dell'Unione è consentita solo in riferimento a quelle disposizioni dirette ad influire sul corretto funzionamento del mercato europeo, lasciando per il resto la relativa competenza impositiva alla potestà esclusiva fiscale degli Stati membri.

Il programma di armonizzazione comunitaria in materia di imposte dirette ebbe inizio negli anni Sessanta, dal noto "Rapporto Neumark" del 1962, nel quale un gruppo di studiosi organizzato dalle Istituzioni comunitarie, con il compito di studiare la fiscalità degli (allora sei) Stati membri della CEE, ebbe quale obiettivo principale il ravvicinamento delle legislazioni fiscali nazionali, anche al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione<sup>89</sup>; tale rapporto si basava sulla creazione di un'imposta comune sulle società, in una prospettiva di coordinamento dei sistemi fiscali statali per ciò che attiene l'imposizione sul reddito delle persone fisiche<sup>90</sup>.

Alla base del rapporto Neumark, quindi, vi era un approccio di tipo complessivo, il cd. "*throughout approach*", in quanto esso era diretto a porre rimedio alle possibili distorsioni della concorrenza, dovute alle grandi differenze esistenti tra i vari sistemi fiscali nazionali in materia, in modo sistematico ed organico, come testimonia in tal senso l'idea di istituire un'unica imposta sulle società con aliquota comune in tutto il territorio comunitario, nonché la volontà di

---

<sup>89</sup> A tal riguardo v. *Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario* del 1962 (Bruxelles), p. 8, in cui si afferma proprio che il fine da perseguire a livello comunitario "non è [di] una unificazione, ma solamente [di] un'armonizzazione dei sistemi fiscali e della politica finanziaria" e "semplicemente di un obiettivo intermedio, la cui realizzazione dovrebbe servire ad eliminare o ad impedire tutte quelle misure finanziarie degli Stati membri suscettibili d'intralcio o falsare la concorrenza nell'ambito comunitario".

<sup>90</sup> Sul punto v. PERSIANI A., *Le imposte dirette nella prospettiva del diritto europeo*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 452, in cui l'Autore evidenzia che il rapporto Neumark costituisce il primo approfondito studio sulla fiscalità comunitaria. "In particolare, il rapporto indicava - tra gli obiettivi della prima tappa del processo di armonizzazione - quello del ravvicinamento delle disposizioni relative al sistema ed al livello di tassazione dei dividendi e degli interessi ed inseriva tra le finalità della seconda fase di detto processo quello dell'armonizzazione dell'imposta sulle società che, ad avviso del Comitato, avrebbe dovuto considerare << tutti i redditi di una società di capitali (redditi aziendali, interessi, ecc.) come parti integranti dell'utile soggetti all'imposta stessa >>".



modificare le convenzioni internazionali concluse tra gli Stati membri in tema di doppia imposizione con il fine dell'adozione di una convenzione multilaterale.

In tale prospettiva, nel "Memorandum" sull'armonizzazione delle imposte dirette del 1965 e nel "Rapporto Segrè" del 1966, venne ribadita la necessità di giungere ad una convergenza degli assetti di fiscalità diretta dei vari Stati membri, anche al fine di evitare la disparità di trattamento tra residenti e non residenti, nonché forme di doppia imposizione nei rapporti internazionali, con lo scopo di realizzare un vero e proprio mercato dei capitali europeo.

Con il successivo "Piano Werner" nel 1970, poi, venne ribadita la necessità di un'armonizzazione delle imposte dirette quale tappa fondamentale del processo di integrazione economica e monetaria all'interno dell'Unione europea, in vista della realizzazione di quella tanto auspicata finanza federale.

Nonostante le varie aspettative che i rapporti dei gruppi di studio susseguiti nel tempo determinarono nel panorama fiscale europeo, i risultati normativi in materia furono alquanto modesti, ridotti per lo più a mere proposte di direttive da parte della Commissione<sup>91</sup>, a causa dell'opposizione in seno al Consiglio degli Stati membri al proseguo del cammino dell'armonizzazione delle imposte dirette, il che provocò un sostanziale arresto del processo di ravvicinamento e coordinamento delle politiche fiscali nell'ambito dell'UE.

La situazione sembrò cambiare nella seconda metà degli anni Ottanta, in seguito al "Libro bianco" elaborato dalla Commissione nel 1985, nell'ambito delle importanti modifiche apportate dall'Atto Unico europeo al Trattato CEE, in vista della definitiva realizzazione del mercato comune. Così, anche in seguito al "rapporto Delors" del 1989 sul tema dell'unione monetaria in ambito europeo, mutò l'atteggiamento della Commissione nei confronti delle questioni fiscali ed in particolare con riguardo alla fiscalità diretta, approccio noto come "*piecemeal approach*", che fu molto apprezzato all'interno del Consiglio, a scapito della sovranità fiscale degli Stati membri.

Ciò, infatti, portò nel 1990 all'adozione da parte della stessa Commissione delle prime due Direttive in materia di imposizione diretta, la n. 90/434, riguardante gli atti di organizzazione societaria, la n. 90/435, in tema di trattamento dei dividendi tra società madre e figlie, nonché della Direttiva n. 90/436, riguardante la procedura arbitrale per l'eliminazione della doppia imposizione.

Successivamente a tali Direttive, nel 1992 il "Comitato Ruding" fu incaricato dalla Commissione di determinare le principali distorsioni di natura fiscale nell'ambito del mercato comune, individuando a tal fine gli obiettivi minimi di un complessivo piano di armonizzazione delle imposte dirette in ambito europeo, i quali vennero identificati:

- Nella fissazione di una base imponibile uniforme;
- nella determinazione di una percentuale di aliquote di imposte da applicare agli utili di impresa;
- nella trasparenza degli incentivi di natura tributaria applicabili agli investimenti effettuati dalle imprese operanti nel territorio nazionale.

Tale programma, però, ha generato grandi riserve all'interno delle Istituzioni comunitarie, preoccupate per lo più delle esigenze di sovranità fiscale degli Stati membri e del livello di maturazione del processo di integrazione europea in materia, provocando un lungo periodo di stallo, conclusosi solo nel 2003 con l'emanazione delle Direttive n. 2003/48 e n. 49/2003 sulla tassazione dei redditi da risparmio, nell'ambito della circolazione dei capitali<sup>92</sup>, tanto che, ci si

<sup>91</sup> L'unico risultato raggiunto riguarda un aspetto procedurale della fiscalità avutosi con la Direttiva n. 77/799/CEE in riferimento alla reciproca assistenza tra le autorità competenti nel settore delle imposte dirette. Sul punto v. sempre PERSIANI A., *Le imposte dirette nella prospettiva del diritto europeo*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 454.

<sup>92</sup> Sul punto v. AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2023, p. 61. L'Autore afferma che: "Attraverso tali interventi normativi è stato previsto un regime comune di tassazione del risparmio in ambito UE che prevede la rinuncia al potere impositivo sugli interessi da parte dell'ente erogante non residente, per consentire in tutti gli ordinamenti nazionali l'effettiva imposizione nello Stato di residenza del beneficiario del reddito di capitale secondo la legislazione di quest'ultimo".

rese presto conto che la realizzazione di un vero e proprio coordinamento delle legislazioni nazionali in ambito fiscale, soprattutto in tema di fiscalità diretta, poteva avvenire soltanto inserendo la materia della politica fiscale all'interno dell'azione complessiva dell'Unione europea e, quindi, tra gli obiettivi in capo alle Istituzioni europee previsti dal Trattato.

Tale nuovo approccio, denominato " *global approach*", considerava il fattore fiscale come un problema da risolvere non sulla base di specifiche modalità di tassazione di particolari fenomeni economici, ma nel sul complesso, nella sua interezza, al fine di creare quelle forme di coordinamento tra le varie legislazioni fiscali nazionali dirette a realizzare una seppur minima convergenza dei sistemi fiscali degli Stati membri, basata sulla fissazione di un metodo e regole comuni dirette ad impedire che la concorrenza fiscale degli Stati membri avesse ripercussioni dannose sul mercato comune.

Appare evidente, quindi, che il processo di armonizzazione delle imposte dirette compiuto in ambito europeo ha assunto un ruolo marginale, rispetto a quello raggiunto in materia di fiscalità indiretta, in quanto rivolto a disciplinare solo alcuni aspetti reddituali a carattere intracomunitario e non a regolare aspetti decisivi della fiscalità diretta nelle varie legislazioni nazionali.

Da quanto suddetto, emerge che l'azione delle Istituzioni europee in campo fiscale non è più rivolta ora ad armonizzare i vari sistemi fiscali degli Stati membri, al fine di limitare la sovranità degli stessi in materia, ma è diretta a coordinare le varie legislazioni nazionali in una forma di compromesso tra la tutela del corretto funzionamento del mercato interno e la stabilità dei sistemi tributari degli Stati membri, anche al fine di combattere forme di concorrenza sleale nell'ambito fiscale che possano alterarne i rapporti reciproci.

Questo mutamento di fine dell'intervento europeo in materia fiscale, dall'armonizzazione al coordinamento, infatti, ha comportato anche una modifica degli strumenti normativi impiegati: all'uso delle direttive, quale mezzo per uniformare determinati settori fiscali sulla base di regole comuni a tutti gli Stati membri, si è passati all'utilizzo di strumenti di *soft law*, quali atti giuridici non vincolanti ma, comunque, caratterizzati da effetti giuridici rilevanti, tra cui quello di liceità, in base al quale se i destinatari di tali atti tengono una condotta conforme a quanto prescritto dagli stessi atti di *soft law*, essa è considerata certamente legittima.

Il processo di armonizzazione in materia fiscale condotto in ambito europeo, pertanto, ha determinato un modello impositivo comune alle legislazioni fiscali degli Stati membri, sebbene tale modello possa assumere diversi contenuti, quale parametro di riferimento nella tassazione, sia delle persone, sia delle attività economiche all'interno del territorio dell'Unione europea.

Invero, negli anni Duemila, la Commissione ha proseguito la sua azione di coordinamento dei sistemi tributari nazionali, secondo la su menzionata filosofia del *global approach*, la quale ha portato all'adozione di numerose comunicazioni in materia fiscale, da quelle sul regime fiscale dei dividendi percepiti dalle persone fisiche a quelle sull'abolizione della doppia imposizione, risultando quanto più incisive anche grazie al ruolo di supporto e consolidamento svolto in materia dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, fino a giungere a quelle più recenti dirette a contrastare l'erosione delle basi imponibili degli Stati membri<sup>93</sup>.

Possiamo, quindi, concludere la nostra indagine con riguardo al processo di convergenza delle legislazioni degli Stati membri sui tributi affermando che, almeno per ciò che attiene la fiscalità diretta, è stata abbandonata la prospettiva europea dell'armonizzazione in favore del meno ambizioso ravvicinamento e coordinamento dei sistemi tributari nazionali, anche a causa del significativo limite posto dalla stringente regola dell'unanimità in Consiglio per l'adozione delle decisioni in materia fiscale (il che ha portato anche all'affermazione di forme alternative di cooperazione fra gli Stati membri, come la cd. "cooperazione rafforzata", attuabile anche in

---

<sup>93</sup> In tale contesto si inquadra, in particolare, la Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 in tema di pianificazione aggressiva con cui la stessa Commissione invitava gli Stati membri a combattere le ipotesi di doppia non imposizione mediante apposite misure al livello sia delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sia della normativa interna.

materia fiscale, dove il consenso è più facilmente raggiungibile tra un numero ristretto di Stati che condividono esigenze e modalità operative).

Come su accennato, in tale contesto, merita di essere sottolineato il ruolo decisivo svolto dalla Corte di giustizia nel percorso di armonizzazione e coordinamento fiscale nell'ambito dell'UE, il quale si è concretizzato o attraverso un meccanismo di espunzione dall'ordinamento nazionale degli Stati membri di norme in contrasto con il diritto dell'Unione o aggiungendo agli ordinamenti giuridici interni disposizioni coerenti con il diritto europeo, come è avvenuto, ad esempio, in tema di doppia imposizione degli utili societari, ove si è passati dal metodo dell'imputazione a quello dell'esenzione, proprio a conferma del grande merito assegnato all'attività giurisprudenziale della Corte di giustizia in materia fiscale<sup>94</sup>.

### 3.4 La cooperazione amministrativa degli Stati membri in materia tributaria: l'azione di sostegno dell'UE

In seguito alle novità introdotte dal Trattato di Lisbona, la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dell'Unione europea è diventata strumento indispensabile per l'attuazione e lo sviluppo delle politiche europee, tra cui rientra anche quella fiscale.

In particolar modo, dobbiamo far riferimento alla nuova competenza dell'Unione europea, prevista all'art. 6 TFUE, per il sostegno, il coordinamento o il completamento dell'azione degli Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa nella sua finalità europea che, in ambito tributario, trova la propria base giuridica nel combinato disposto degli artt. 114 e 197 TFUE.

L'art. 114, par. 1, TFUE<sup>95</sup>, infatti, fa riferimento al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative nazionali "che hanno per oggetto l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato interno"; mentre l'art. 197, par. 2, TFUE<sup>96</sup> stabilisce che le misure adottate nell'ambito della cooperazione amministrativa non possono mai concretizzarsi in atti che abbiano l'effetto di armonizzare le "disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri", da cui la conferma della diversità tra le due misure.

Tale diversità, invero, è fondata sul particolare regime delle competenze dell'Unione europea: concorrente, in tema di armonizzazione o ravvicinamento fiscale; rientrante nella nuova competenza di sostegno, coordinamento e completamento dell'azione degli Stati membri, con riferimento alla cooperazione amministrativa, anche in materia fiscale.

Infatti, in tema di azione di sostegno dell'UE, sempre l'art. 197, par. 2 TFUE precisa che l'Unione è autorizzata a "sostenere gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione"; tra le azioni di sostegno dell'Unione europea agli

---

<sup>94</sup> Per un approfondimento sul punto v. TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 21- 22.

<sup>95</sup> Art. 114, par. 1, TFUE: " Salvo che i trattati non dispongano diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'articolo 26. 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".

<sup>96</sup> Art. 197, par. 2, TFUE: "L'Unione può sostenere gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione. Tale azione può consistere in particolare nel facilitare lo scambio di informazioni e di funzionari pubblici e nel sostenere programmi di formazione. Nessuno Stato membro è tenuto ad avvalersi di tale sostegno. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le misure necessarie a tal fine, ad esclusione di qualsiasi armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri".

Stati membri vi sono, ad esempio, quelle relative allo scambio di informazioni e di funzionari pubblici e quelle relative a programmi di formazione.

Tali azioni di sostegno, ma anche di coordinamento e di completamento, adottate attraverso regolamenti del Consiglio e del Parlamento europeo, sono dirette a supplire l'azione esecutiva degli Stati membri qualora la stessa non risulti effettiva ed efficace, sempre sulla base dei principi generali di sussidiarietà e proporzionalità.

L'art. 197, par. 1, TFUE, infine, sancisce il principio secondo cui "l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il buon funzionamento dell'Unione, è considerata una questione di interesse comune", così, affermando il decisivo superamento del principio di autonomia degli Stati membri in campo amministrativo, seppur quest'ultimi hanno mantenuto la loro competenza generale a dare attuazione agli atti giuridicamente vincolanti dell'Unione, nonché ad adottare tutte le misure interne necessarie.

È stato, dunque, conservato il modello di amministrazione indiretta dell'Unione, con conseguente responsabilità statale in materia di amministrazione, tramite le amministrazioni nazionali operanti in funzione europea, anche se l'organizzazione amministrativa dell'Unione è sempre più orientata verso forme di amministrazione diretta che influenzano maggiormente i sistemi amministrativi nazionali, anche in ambito fiscale, in una prospettiva di "interesse comune" che vede una sempre più attiva partecipazione dell'UE negli interessi amministrativi degli Stati membri.

Si è, così, realizzato in ambito tributario un aumento degli interventi delle Istituzioni europee (in particolare della Commissione), con riguardo *in primis* all'attuazione amministrativa del tributo, e questo proprio attraverso l'estensione delle misure di cooperazione tra gli Stati membri, coordinate ed integrate a livello europeo, soprattutto allo scopo di rendere più forte ed uniforme la lotta all'interno del territorio europeo contro il fenomeno dilagante della frode fiscale<sup>97</sup>.

L'art. 197 TFUE, pertanto, rappresenta una norma cardine nello sviluppo del processo di integrazione europea in materia amministrativa dato che, qualora l'azione degli Stati membri si dimostrasse inefficace nell'attuazione del diritto europeo all'interno degli ordinamenti nazionali, l'intervento dell'Unione europea in tale ambito risulterebbe giustificato, e allo stesso tempo necessario, in base alle prescrizioni del principio di sussidiarietà, a raggiungere gli scopi propri stabiliti dai Trattati.

Da ciò deriva il necessario coordinamento tra le amministrazioni finanziarie europee e nazionali in punto di attuazione amministrativa dei tributi, dove l'effettività dell'attuazione stessa presuppone che essa si realizzi in condizioni di uguaglianza e sulla base di *standard* minimi di risultati comuni per tutti gli Stati membri (seppur ciò non comporti una uniformazione ed unificazione dei vari sistemi amministrativi e tributari nazionali)<sup>98</sup>; tali forme di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali e tra queste e quelle europee, infatti, hanno quale obiettivo principale l'attuazione effettiva delle politiche fiscali sovranazionali e, in generale, del diritto tributario europeo nella sua veste formale.

In tale contesto e settore, emergono alcune disposizioni contenute nella Direttiva n. 77/799/CEE e nel Regolamento CE n. 1798/200 (nonché convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni):

---

<sup>97</sup> A tal riguardo v. SAPONARO F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive*, in *Revisão de Estudos Constitucionais, Hermeneutica e Teoria do Direito*, 2019, Vol. 11 (1), p. 7, in cui l'Autore fa riferimento anche ai nuovi programmi europei "Fiscalis 2020" e "Dogana 2020", i quali, "seppur con finalità differenti, sostengono in maniera icaistica la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, promuovendo lo sviluppo delle reti interpersonali e di competenza in grado di agevolare la diffusione di buone pratiche e conoscenze operative tra gli Stati membri e gli altri Paesi partecipanti all'iniziativa".

<sup>98</sup> V. sempre SAPONARO F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive*, in *Revisão de Estudos Constitucionais, Hermeneutica e Teoria do Direito*, 2019, Vol. 11 (1), p. 9-10. Sul punto, un esempio può essere rappresentato dall'introduzione avvenuta con la Direttiva 2010/24/UE, nell'ambito della riscossione dei crediti tributari nell'UE, del "titolo esecutivo uniforme", che si identifica in un modulo standard compilato dall'amministrazione finanziaria dello Stato membro che richiede assistenza alla riscossione proprio sulla base dei dati inseriti nel titolo esecutivo formatosi nella propria giurisdizione e non contestato.

infatti, è prevista la possibilità di utilizzare informazioni acquisite all'estero, nell'ambito di un procedimento giudiziario, penale o amministrativo, con riguardo a determinati tributi, le quali possono essere utilizzate all'interno di altre udienze pubbliche o in diverse sentenze di altri Stati membri, previa autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che le ha fornite (art. 7 Direttiva n. 77/799/CEE).

Inoltre, è previsto che tali informazioni possono essere utilizzate in procedimenti giudiziari che prevedono l'eventuale applicazione di sanzioni, in seguito alla violazione di norme fiscali (art. 41, par. 1, Regolamento CE n. 1798/2003), nonché che i relativi attestati, relazioni e altri documenti ottenuti da agenti dell'Autorità interpellata e trasmessi all'Autorità richiedente possono essere utilizzati come mezzi di prova dagli organi competenti dello Stato membro richiedente allo stesso titolo di documenti equivalenti nel suo Paese (art. 42, par. 1, Regolamento CE n. 1798/2003)<sup>99</sup>.

Tra gli strumenti tramite cui tale cooperazione amministrativa a livello europeo si estrinseca, un primo accenno merita, nell'ambito dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, l'introduzione di banche dati o di archivi elettronici, in cui confluiscono tutte le informazioni amministrative e tributarie nazionali, che vengono gestiti a livello sovranazionale e in cui tali informazioni sono fruibili in tempo reale da parte di tutte le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri<sup>100</sup>.

In questo caso, come in altri, la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri viene attuata su due livelli: a livello europeo, attraverso la circolazione di modelli o *standard* di riferimento con l'adozione di determinati atti normativi; a livello nazionale, attraverso l'influenza degli stessi sui vari operatori economici statali (sia pubblici che privati) e, più in generale, sui diversi sistemi amministrativi e tributari nazionali, il che rende la cooperazione amministrativa uno strumento indispensabile per l'effettiva attuazione del diritto (tributario) europeo ed il corretto ed efficiente funzionamento dell'Unione europea nel suo complesso.

Particolarmente decisivo, in tema di cooperazione amministrativa in materia fiscale, è l'esercizio del potere decisionale attraverso gli atti di esecuzione, il quale non risulta più condiviso solo a livello sovranazionale tra il Consiglio e la Commissione, ma tra quest'ultima e gli Stati membri tramite le relative Amministrazioni finanziarie, al fine di garantire l'attuazione del diritto europeo in modo effettivo ed omogeneo a livello nazionale. Difatti, l'esercizio delle corrispondenti competenze in ambito fiscale risulta affidato, congiuntamente, a vari apparati amministrativi, sia europei che nazionali, con funzioni diverse ma, comunque, coordinate ed integrate tra di loro, comportando sul piano organizzativo il coinvolgimento di più strutture amministrative poste in sedi ed ordinamenti differenti, ma connessi in un'organizzazione amministrativa complessa e "multilivello", basata su un'interdipendenza strutturale e funzionale, in chiave prettamente intergovernativa, quale conseguenza del processo di integrazione europea in linea con i dettati della filosofia funzionalista, in contrapposizione alla visione di tipo federale basato su rapporti gerarchici tra i vari livelli di governo.

Da ciò deriva la creazione ed il successivo rafforzamento del cd. "spazio amministrativo-tributario-europeo", che investe il settore fiscale anche nei suoi tratti attuativi, rappresentato da

---

<sup>99</sup> Sul punto v. ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 261 ss... L'Autore, tra l'altro, evidenzia che le pronunce giurisprudenziali riguardanti il tema dell'utilizzabilità dei dati acquisiti attraverso gli strumenti di cooperazione amministrativa sono molto esigue; tra esse possiamo citare la sentenza del Tribunale di Bari del 9 marzo 1999 n. 1261, che affronta proprio il problema dell'ingresso di tali informazioni nell'ambito del procedimento penale, con la quale "l'organo giudicante ha sostenuto l'inutilizzabilità in sede penale della documentazione fiscale informalmente acquisita all'estero".

<sup>100</sup> Sull'argomento v. DEL FEDERICO L., *Tugela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva galiana*, Milano, 2010, p. 433 ss. In riferimento allo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, la Direttiva 2015/2376/UE ha introdotto tale obbligo in riferimento ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento prevedendo, altresì, la costituzione di un registro centrale sicuro per la cooperazione fiscale tra gli Stati membri entro la fine del 2017.

un ordinamento diverso costituito in forma aggregata dagli ordinamenti giuridici degli Stati membri e da quello dell'Unione europea, al fine di realizzare gli obiettivi europei nell'interesse comune di tutto il sistema, comportando una sorta di compromesso tra il mantenimento delle diversità nazionali e la necessità di un'azione coordinata ed incisiva idonea a porre rimedio ai vari problemi di natura generale e comune all'interno dell'Unione europea.

A tal riguardo, la cooperazione amministrativa tra i vari Stati membri rappresenta un indispensabile mezzo di contrasto all'evasione fiscale e alle attività criminose in genere emergenti nel panorama europeo; inoltre, l'evoluzione del fenomeno della globalizzazione nel contesto economico mondiale, ha esteso sempre più il regime degli scambi tra società residenti in territori nazionali diversi<sup>101</sup>.

Invero, le nuove prospettive ed esigenze imposte dall'evoluzione del mercato interno hanno reso necessario nuove misure fiscali adeguate ai mutamenti in atto, tanto che la stessa Commissione, anche in seguito all'estensione dei confini dell'Unione europea dovuta all'ingresso di nuovi Stati, aveva preso atto della necessità di introdurre il metodo della maggioranza qualificata in sostituzione del principio dell'unanimità, il quale aveva ostacolato l'intervento urgente in materia fiscale in tutti quei casi in cui doveva essere tutelato il corretto funzionamento del mercato interno ed in esso garantite le quattro libertà fondamentali.

All'inizio del lungo dibattito in materia, secondo la Commissione, infatti, la maggioranza qualificata doveva essere introdotta in alcune determinate ipotesi riferite, in particolare, all'adozione di misure di coordinamento, di aggiornamento e di semplificazione tese: ad eliminare gli ostacoli all'esercizio delle quattro libertà fondamentali; a prevenire il fenomeno della doppia imposizione e della discriminazione fiscale; ad eliminare le distorsioni della concorrenza; a prevenire, in materia di riscossione tributaria, la frode, l'elusione e l'evasione fiscale, il tutto sempre in vista del fine comune del miglior funzionamento del mercato interno. Quest'ultimo, difatti, divenne la nuova base giuridica della cooperazione amministrativa tra le diverse Amministrazioni finanziarie, soprattutto nel campo dello scambio di informazioni fiscali, non più basata su motivi di carattere fiscale, ai sensi dell'art. 95 TCE (oggi art. 114 TFUE)<sup>102</sup>, in vista del ravvicinamento delle varie legislazioni nazionali (legislative, regolamentari e amministrative) diretto al completamento del mercato interno, al contrario della posizione assunta dal Consiglio che, invece, rinveniva negli artt. 93 e 94 TCE (oggi artt. 113 e 115 TCE), il fondamento giuridico della cooperazione in materia tributaria tra le diverse amministrazioni finanziarie.

Pertanto, fino al Trattato di Lisbona, la cooperazione amministrativa si è sviluppata senza una definita base giuridica, in conseguenza proprio della mancata competenza in materia da parte dell'Unione. I vari tentativi di formalizzare la distinzione esistente tra armonizzazione fiscale e cooperazione amministrativa in campo tributario e, quindi, di ricercare nell'art. 95 TCE (oggi art. 114 TFUE) la base giuridica di detta cooperazione, giunsero fino al progetto di Trattato istitutivo di una Costituzione per l'Europa del 2003, in cui spiccava l'introduzione dell'adozione della procedura della maggioranza qualificata per le sole decisioni riguardanti la cooperazione amministrativa, la lotta contro l'elusione fiscale illecita e la frode fiscale, seppur in seguito ad una preliminare delibera all'unanimità del Consiglio.

---

<sup>101</sup> A tal riguardo v. BERGAMI D., GIORDANO V., *Evoluzione degli strumenti di cooperazione fiscale tra gli sčagi*, in *Fiscalità internazionale*, 2003, n. 3, p. 251. L'Autore, infatti, afferma che: " Se fino ad oggi allo Stato bastava controllare il territorio per regolare e tassare la ricchezza ivi generata, la nuova consapevolezza è che nella dinamica delle transazioni transfrontaliere è sovente la ricchezza a scegliere dove e come essere tassata, poiché prodotta con modalità che rendono il contribuente sempre più evanescente". Pertanto, "ogni azione di contrasto all'evasione non può prescindere da forme sempre più strette di collaborazione tra le amministrazioni dei diversi paesi. Le diverse forme collaborative tra Stati prevedono l'instaurarsi di sistemi di scambi di informazione e verifiche simultanee tra le autorità competenti di ciascun Paese relative molto spesso a specifici settori e materie".

<sup>102</sup> Anche il Parlamento europeo aveva considerato favorevolmente la scelta effettuata dalla Commissione e, prima nella relazione del 20 dicembre 2011 e, poi, nella relazione del 4 dicembre 2003, aveva affermato che la cooperazione amministrativa, non incidendo in maniera concreta sul sistema fiscale, è diretta a garantire il corretto funzionamento del mercato interno "ad esempio impedendo agli evasori fiscali di nascondersi in un altro Stato membro".

Con il Trattato di Lisbona, la cooperazione amministrativa trova la propria base giuridica proprio nell'introduzione, quale nuova competenza europea, dell'azione di sostegno dell'Unione in favore dell'azione posta in essere dagli Stati membri (ex art. 6 TFUE), seppur tale nuova politica interna dell'UE è limitata ad un ruolo di mero sostegno e coordinamento dell'azione degli Stati membri e, soprattutto, alla sua finalità europea, al scopo di migliorare la capacità amministrativa delle Amministrazioni nazionali nell'attuazione del diritto europeo e, quindi, rendere più efficiente la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri stessi.

Tale azione di sostegno e coordinamento dell'Unione europea, come suddetto, sulla base del principio di sussidiarietà, è prevista ogni volta che l'attività amministrativa nazionale risulti qualitativamente e quantitativamente non adeguata a realizzare i fini europei, la quale può estendersi al punto tale da influire in maniera notevole all'interno dell'ordinamento amministrativo statale.

Pertanto, la cooperazione amministrativa in ambito tributario è finalizzata all'attuazione del diritto dell'Unione all'interno della normativa degli Stati membri, sulla base di reciproci obblighi in materia di assistenza e coordinamento delle varie Amministrazioni finanziarie statali, con il sostegno dell'Unione stessa, per il raggiungimento degli scopi previsti dal Trattato, con riguardo specialmente al corretto funzionamento del mercato interno<sup>103</sup>.

Quindi, da quanto suddetto, possiamo affermare che, dal Trattato di Lisbona, è stato ormai superato l'originario contratto politico tra Commissione e Consiglio con riguardo alla base giuridica della cooperazione amministrativa in materia di tributi, ponendo quest'ultima in una posizione complementare a quella dell'armonizzazione fiscale nel processo di integrazione europea.

Infine, corre l'obbligo di sottolineare che il delineato principio di cooperazione amministrativa trae origine dal generale "principio di leale collaborazione", espresso a livello europeo dall'art. 4, par. 3, TUE, in base al quale l'Unione e gli Stati ad essa aderenti si rispettano e si assistono in modo reciproco, attraverso scambievoli obblighi di fare o non fare, al fine del pieno raggiungimento degli obiettivi europei<sup>104</sup>.

Il principio di leale collaborazione, anch'esso di elaborazione giurisprudenziale, infatti, è posto alla base di tutti i rapporti esistenti fra gli Stati membri e l'Unione europea e fra le stesse Istituzioni europee; esso, inoltre, deve essere esteso necessariamente anche ai rapporti intercorrenti tra gli stessi Stati membri, al fine di raggiungere gli scopi previsti dal Trattato. Tale principio, difatti, prevede, innanzitutto, il dovere degli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie per il raggiungimento degli obblighi loro imposti dai Trattati o dal diritto derivato europeo, oltre ad un generale dovere di astenersi dal compiere atti che possano pregiudicare il corretto funzionamento dell'Unione, nonché il dovere di agevolare le Istituzioni europee nell'adempimento delle proprie funzioni.

A tal riguardo, infatti, il richiamato art. 4, par. 3, al co. 1 enuncia in modo esplicito il principio in esame, facendo proprie le conclusioni della corposa giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, la quale che imponeva alle Istituzioni comunitarie doveri di leale collaborazione reciproci con gli Stati membri<sup>105</sup>, affermando in numerose pronunce, come ad esempio nella recente sentenza del 16 ottobre 2003, C-339/00, che l'obbligazione di collaborazione ha, per sua

---

<sup>103</sup> Per un maggiore approfondimento sul punto v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 86 ss..

<sup>104</sup> Art. 4, par. 3, TUE: "In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione".

<sup>105</sup> Ad esempio: ordinanza della Corte di Giustizia del 13 luglio 1990, *JJ. Zwartveld e altri*, C-2/88; sentenza del 26 novembre 2002, *Commissione delle Comunità europee c. Firs NV e Franex NV*, C-275/00.

natura, carattere di reciprocità<sup>106</sup>, il che comporta che gli Stati membri non solo devono rispettare gli obblighi derivanti dal diritto primario e secondario europeo, adottando le relative disposizioni legislative ed atti amministrativi nazionali necessari ad adattare il proprio diritto interno al diritto dell'Unione, ma devono anche astenersi dall'adottare misure che possano essere di ostacolo al raggiungimento degli obiettivi europei e agevolare l'Unione europea nell'adempimento dei propri doveri, in stretta collaborazione con le Istituzioni europee.

Per ciò che riguarda in particolare la materia tributaria, si fa riferimento esplicitamente al principio in oggetto nel Regolamento del Consiglio Euratom/CE n. 2185 del 1996 con riguardo ai controlli e alle verifiche effettuate dalla Commissione a tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee contro le frodi ed altre irregolarità<sup>107</sup>. In ambito fiscale, infatti, il principio di leale collaborazione deve essere rispettato dagli Stati membri in quanto ricompreso nel diritto derivato dell'Unione, per ciò che riguarda l'imposizione indiretta, ed in base al quale gli stessi non possono sottrarsi dalla sua corretta attuazione; nel campo dell'imposizione diretta, invece, il principio di leale collaborazione deve essere applicato dagli Stati membri, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>108</sup>, anche se tale materia non rientra nella competenza dell'Unione, in quanto gli stessi sono comunque tenuti a rispettare il diritto europeo.

Da quanto finora detto, pertanto, emerge che il principio di leale collaborazione esige non solo un'attività normativa degli Stati membri, tesa ad adattare il diritto interno alle norme europee, ma anche un'attività amministrativa basata proprio sull'assistenza o cooperazione amministrativa, sia tramite la collaborazione con le Istituzioni europee (soprattutto con la Commissione), sia attraverso la collaborazione tra le stesse Amministrazioni Finanziarie nazionali<sup>109</sup>.

### 3.5 La cooperazione amministrativa in ambito tributario a livello internazionale: l'influenza sul modello europeo

A conclusione della nostra indagine sul fenomeno della cooperazione amministrativa, un breve cenno merita l'influenza che sul modello europeo ha avuto lo sviluppo della cooperazione fiscale a livello internazionale.

Difatti, alle origini della cooperazione internazionale vi è il mutamento del contesto economico mondiale, noto come "globalizzazione" dell'economia che, in una crescente perdita della sovranità degli Stati, ha reso sempre più interdipendenti i rapporti economici e personali tra gli

---

<sup>106</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 16 ottobre 2003, *Irlanda c. Commissione delle Comunità europee*, C-339/00.

<sup>107</sup> Agli interessi finanziari dell'Unione europea è dedicato la Parte Sesta, Titolo II (Disposizioni finanziarie), Capo VI (Lotta contro la Frode), artt. 310, par. 6 e 325 TFUE.

<sup>108</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 14 febbraio 1995, *Finanzamt Köln-Altsiedel c. Roland Schumacker*, C-279/93, in cui si afferma che: "se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario".

<sup>109</sup> Per una più approfondita trattazione dell'argomento v. FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 357 ss.. L'Autore, a conclusione della trattazione del principio di leale cooperazione, afferma che: "Non deve quindi stupire che nonostante non ci sia una disposizione specifica nei Trattati che riguardi l'assistenza o la cooperazione tributaria, esistano invece disposizioni del diritto secondario dell'UE che fanno riferimento a questa questione, esse trovano il proprio fondamento giuridico in altri precetti dei Trattati dell'UE. L'attuazione della cooperazione tra le amministrazioni finanziarie si concretizza nello scambio di informazioni, sia nell'accertamento che nella riscossione, nelle attività istruttorie svolte in maniera simultanea o coordinata, o nelle verifiche in loco; e nello specifico dell'attuazione delle riscossioni".



stessi, rendendo necessarie forme di coordinamento e collaborazione progressivamente integrate nei vari settori economici, tra cui anche quello fiscale.

Sulla base del divieto di esercizio diretto di attività sovrane, compresa quella tributaria, nel territorio di un altro Stato, si è resa necessaria, nel comune obiettivo di dare effettività alle proprie pretese tributarie, l'attività coordinata tra due o più Stati sovrani e indipendenti anche nello specifico settore fiscale, con l'obiettivo principale di arginare il dilagante fenomeno dell'elusione e dell'evasione fiscale, causata da differenti sistemi di pressione fiscale tra i vari Stati, nonché dalla perdurante competizione fra gli stessi, dovuta alla diffusa tendenza dei contribuenti a sottrarre reddito imponibile allo stato di appartenenza per collocarlo, più o meno lecitamente, nel territorio di un altro Stato avente maggiori vantaggi economici (i cd. "paradisi fiscali").

Ciò ha indotto i vari Stati a costituire forme di collaborazione reciproche basate su convenzioni internazionali bilaterali<sup>110</sup>, innanzitutto con riguardo al fenomeno delle doppie imposizioni<sup>111</sup>, prima nell'ambito delle iniziative poste in essere dalla Società delle Nazioni e, poi, nel contesto dell'organizzazione tra gli Stati più avanzati nell'ambito economico occidentale, attraverso la costituzione dell'Organizzazione per la cooperazione e sviluppo economico (OCSE).

Infatti, l'inizio della cooperazione internazionale in materia fiscale è convenzionalmente fissato nell'ambito dell'accordo bilaterale per evitare la doppia imposizione predisposto dal Comitato Fiscale dell'OCSE nel 1963, il cui l'obiettivo principale era quello di introdurre lo scambio di informazioni quale mezzo per la corretta applicazione delle norme convenzionali.

In seguito, poi, alla crisi economica esplosa nel 2008, la cooperazione internazionale in ambito tributario è divenuta uno tra i fenomeni economici e sociali più importanti nel panorama mondiale, perno intorno al quale girava tutto il dibattito politico tra gli Stati, convinti che solo attraverso il rafforzamento delle forme di cooperazione e di mutua assistenza tra gli stessi, ogni singolo Stato può governare in modo adeguato il proprio territorio e rendere maggiormente effettive le proprie pretese fiscali oltre i confini nazionali, al fine di garantire una corretta sottoposizione dei redditi transnazionali ad imposta ed ottenerne una effettiva esecuzione.

Da qui, la necessità di andare oltre le tradizionali convenzioni bilaterali in vista di un nuovo processo di cooperazione basato su un approccio di tipo "multilaterale", capace di coinvolgere una pluralità di Stati interessati, con l'intento di porre rimedio all'inadeguatezza del sistema bilaterale a risolvere il problema evasivo, spesso realizzato anche attraverso pratiche illecite poste in essere da Stati terzi e, quindi, al di fuori della relativa convenzione stipulata tra i due soli Stati aderenti.

Inoltre, più di recente, accanto alla multilateralità si tende a perseguire anche l'uniformità nella scelta degli strumenti e delle procedure, in particolare, ultimamente, in tema di scambio di informazioni automatico, seppur tale modalità non sia ancora adeguatamente diffusa<sup>112</sup>.

---

<sup>110</sup> Sul punto v. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario inġernazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 10. L'Autore, a tal riguardo, afferma: "Quando la convenzione attribuisce potestà esclusiva ad uno Stato contraente, l'altro subisce una perdita di gettito fiscale, che può essere compensata in base al principio di reciprocità nella misura in cui esista un equilibrio bidirezionale nei flussi di ricchezza tra i due Stati".

<sup>111</sup> Sul punto v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diriġġo ġribuġario inġernazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 5. "Le convenzioni contro la doppia imposizione sono trattati internazionali. La disciplina relativa al procedimento di formazione e ai requisiti di validità ed efficacia dei trattati è contenuta nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, ratificata in Italia con l. 12 febbraio 1974, n. 112, ed entrata in vigore in data 27 gennaio 1980, che riproduce quanto fino ad allora osservato come consuetudine internazionale".

<sup>112</sup> A tal riguardo v. SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale inġernazionale*, 2016, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)). L'esigenza di multilateralità ed uniformità, secondo l'Autore, "sono alla base di tutti i documenti e progetti in sede tecnica e politica di quest'ultimo decennio" come, ad esempio, il progetto "Base Erosion and Profit Shifting" del 2013, sul contrasto all'evasione fiscale internazionale, ed il documento "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information", pubblicato dall'OCSE il 13 febbraio 2014, in materia di scambio di informazioni.

Per ciò che attiene il contenuto e gli effetti delle convenzioni internazionali in materia fiscale, esse creano diritti ed obblighi per gli Stati contraenti, i quali rispecchiano quanto dagli stessi pattuito nell'accordo medesimo. Con riguardo alle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, normalmente bilaterali, infatti, esse consentono ad entrambi gli Stati contraenti di sottoporre ad imposizione la fattispecie transnazionale in ordine di priorità, con attribuzione di potestà tributaria esclusiva o ripartita che presuppone limitazioni per uno dei due Stati. In tema di cooperazione e mutua assistenza, invece, le convenzioni internazionali, sia bilaterali che multilaterali, attribuiscono agli Stati contraenti diritti ed obblighi per le relative amministrazioni finanziarie in riferimento allo scambio di informazioni, che di solito avviene su richiesta, ma può anche svolgersi in modalità spontanea o automatica<sup>113</sup>.

Nel corso dell'estensione del coordinamento internazionale in materia fiscale, negli ultimi anni, sono stati coordinati dall'OCSE due importanti progetti: il primo, il "*Global Tax Transparency*", sulla trasparenza fiscale globale (che ha quale base il rapporto dell'OCSE del 1998 sulla concorrenza fiscale dannosa), riguarda il coordinamento globale della mutua assistenza tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati; il secondo, il "*Base Erosion and Profit Shifing*" (BEPS), diretto a realizzare l'esercizio coordinato delle potestà impositiva degli Stati, si riferisce al contrasto all'erosione della base imponibile e allo spostamento degli utili. Entrambi i su menzionati progetti sono da considerare i due più importanti progetti in materia di coordinamento fiscale su scala globale.

Per ciò che attiene, in particolare, il BEPS, il quale rappresenta il principale fondamento dell'esercizio della potestà tributaria nazionale orientata a contrastare il fenomeno della doppia imposizione internazionale, è stato attuato in due fasi, la seconda (nota anche come BEPS 2.0) è ancora in fase di realizzazione; inoltre, gli obiettivi specifici del BEPS sono contenuti nei suoi tre pilastri: la coerenza, la sostanza e la trasparenza.

Infine, dobbiamo sottolineare, che il modello OCSE non è l'unico modello di convenzionale internazionale contro la doppia imposizione; infatti, anche l'ONU, a partire dal 1980, ha elaborato un proprio modello di convenzione in materia, successivamente aggiornato fino all'ultima versione del 2017, che si affianca a quello OCSE, al fine di tutelare in modo più adeguato le esigenze di protezione delle pretese fiscali degli Stati fonte, soprattutto con riguardo ai Paesi in via di sviluppo, seppur il modello OCSE si sia dimostrato, anche in tale ambito territoriale, quello più adeguato oltre che quello più aggiornato ai cambiamenti e alle mutevoli prassi convenzionali internazionali in materia fiscale.

Tali modelli di convenzioni internazionali sono, comunque, da considerare rientranti tra gli strumenti di *soft law*, in quanto privi di propria efficacia normativa fin quando non vengono recepiti in convenzioni bilaterali.

Di tale struttura di cooperazione internazionale, basata su convenzioni bilaterali e multilaterali tra diversi Stati, un esempio lampante è dato proprio dall'esperienza maturata in seno all'Unione europea, la quale ha confermato, anche a livello fiscale, i vantaggi propri di un tale sistema di interscambio tra i vari Stati<sup>114</sup>.

Il diritto dell'Unione europea, infatti, deve integrarsi nel diritto internazionale in modo conforme, cosicché, ogni obbligo assunto da uno Stato membro nei confronti di uno Stato terzo anteriormente alla sua entrata nell'Unione europea, viene fatto salvo. Tale principio, però, trova applicazione soltanto per gli Stati fondatori delle originarie Comunità europea, mentre per gli Stati che sono entrati a farne parte successivamente, essi sono tenuti a rispettare il diritto europeo nello stato in cui esso si trova al momento della loro entrata nell'UE, secondo il cd. "*acquis comunitario*" (oggi europeo), essendo tenuti, altresì, prima dell'adesione all'Unione

<sup>113</sup> Su cui v. sempre PISTONE P., *Diriġġo Ġribuġario inġernazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 25.

<sup>114</sup> Sul punto v. DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diriġġo Ġribuġario europeo e inġernazionale*, SACCHETTO C. (a cura di), Torino, 2016, p. 157.

europea, a rendere noti eventuali accordi internazionali sottoscritti con Stati terzi che siano potenzialmente in contrasto con il diritto dell'Unione.

La cooperazione fiscale nell'ambito dell'Unione, fin dalla nascita delle prime Comunità europee con la firma del Trattato di Roma, ha subito le influenze della cooperazione internazionale in ambito fiscale, sia con riferimento allo scambio di informazioni, sia per la mutua assistenza alla riscossione, nel rispetto delle quattro libertà fondamentali e al fine di rendere possibile l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato comune o unico.

La prima Direttiva n. 76/308/CEE, infatti, è in materia di assistenza al recupero di alcuni dazi e dei prelievi agricoli, innovata in modo significativo dalla recente Direttiva n. 2010/24/UE, la quale prevede che la richiesta di recupero dei crediti tributari avvenga ora sulla base di un "modulo standard uniforme" e sia accompagnata da un "titolo esecutivo uniforme".

Nella Direttiva n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, invece, è previsto lo scambio di informazioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e sui premi assicurativi; mentre, la successiva Direttiva n. 2003/48/CE contiene la disciplina della tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Tali disposizioni sono state, poi, sostituite dalla Direttiva n.

2011/16/UE del 15 febbraio 2011, diretta a rendere più efficace la mutua assistenza tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, la quale ha innovato anche la precedente Direttiva n. 77/799/CEE, nel campo delle imposte sui redditi, assumendo un'importanza rilevante anche sul piano internazionale, in quanto essa si allinea allo *standard* internazionale previsto in materia dall'OCSE, quale fondamentale esempio di convergenza delle legislazioni fiscali nazionali sia a livello europeo, sia a livello internazionale.

In definitiva, possiamo affermare che la cooperazione amministrativa in materia fiscale, ad oggi, ha raggiunto un significativo livello di estensione ed efficienza che, data l'attuale e sempre più stretta relazione intercorrente tra il fenomeno della globalizzazione in campo economico, l'estensione del sistema di scambio di informazioni a livello internazionale e, soprattutto, la forte volontà degli Stati di contrare la ancora presente evasione fiscale, è destinata ad espandersi ulteriormente.

Tutto ciò, però, come affermato da autorevole dottrina, lascia aperti ancora importanti aspetti della cooperazione amministrativa in ambito tributario, primo fra tutti la tutela del contribuente, in particolare, con riguardo alla necessità che quest'ultimo sia informato dello scambio di informazioni e all'esigenza che allo stesso sia garantito il fondamentale diritto alla difesa e al contraddittorio, da far valere nei vari procedimenti di cooperazione amministrativa europea ed internazionale, punto che verrà debitamente approfondito nel proseguo della presente trattazione.

## **Capitolo secondo**

### **I diritti del contribuente tra ambito nazionale ed europeo**

#### **1. I principi costituzionali in materia tributaria**

##### **1.1 Il principio di legalità**

All'interno della nostra Costituzione sono rintracciabili varie disposizioni dirette a disciplinare e regolare la materia fiscale e, quindi, il rapporto tributario, norme che nel porre limiti, condizioni e vincoli all'attività del Legislatore, fissano diversi diritti in capo al cittadino – contribuente<sup>115</sup>.

In tale ambito, un contributo essenziale alla tutela delle situazioni soggettive delineate nella Costituzione è stato dato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, la quale opera costantemente un bilanciamento di interessi, tra quelli del contribuente e quello fiscale, nell'applicazione delle suddette norme.

Al riguardo, assumono particolare importanza gli artt. 23 e 53 della Costituzione che, affermando il noto principio della "riserva di legge", quale presupposto dell'imposizione di prestazioni patrimoniali e personali, e della "capacità contributiva", quale criterio guida nell'assolvimento del dovere di concorrere alle spese pubbliche, esprimono quei fondamentali principi e criteri direttivi su cui si basa l'intera struttura della pretesa impositiva (quali soggetti passivi, base imponibile, aliquote), in quanto attengono al *se*, al *quantum* ed al *quomodo* della stessa.

Pertanto, i diritti del contribuente espressi dalle norme costituzionali trovano tutela non solo nei riguardi dell'attività legislativa, ma anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, per ciò che attiene la legittimità e la validità degli atti amministrativi emanati dalla stessa sulla base di leggi poste in violazione dei dettati costituzionali (ai sensi dell'art. 134 della Costituzione: "La Corte Costituzionale giudica sulle controversie relative alla legittimità delle leggi e degli atti, aventi forza di legge, dello Stato e delle Regioni")<sup>116</sup>.

Oltre che da dette previsioni costituzionali, la tutela dei diritti del contribuente discende, in via indiretta ed implicita, anche da altre disposizioni in essa contenute che vanno al di là della materia tributaria, ma che "consentono di articolare forme e modelli di tutela anche per il contribuente", diritti, cioè, che non sono solo del contribuente, ma che possono essere attribuiti anche al contribuente stesso in virtù di altre disposizioni costituzionali, quale, ad esempio, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, che trova fondamento nell'art. 97 della Costituzione sulla buona amministrazione, ma anche altri diritti riferibili al contribuente che ricevono tutela in base a quanto enunciato in altri articoli della Carta costituzionale, quale il diritto di uguaglianza (art. 3 Cost.), il diritto all'inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost.), nonché il diritto di difesa (art. 24 Cost.) e al giusto processo (art. 111 Cost.)<sup>117</sup>.

Con riguardo, in particolare, all'art. 23 Cost., che sancisce il "principio di legalità", esso rappresenta la fondamentale garanzia del cittadino – contribuente in ambito fiscale. Nell'affermare, infatti, che: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge", la disposizione costituzionale in esame vieta l'imposizione di prestazioni patrimoniali e personali che non abbiano il proprio fondamento in una determinata legge.

Tale principio, tipico delle democrazie liberali e fondato sul brocardo "*nullum tributum sine lege*", trova le proprie origini nel *Bill of rights* del 1689 e nelle Costituzioni liberali ottocentesche, poste a garanzia del controllo del Parlamento sul monarca e sull'esecutivo, al fine di tutelare la proprietà e la libertà di ogni cittadino e garantire che eventuali limitazioni delle stesse avvenissero almeno per legge, mentre in Italia, esso trova il proprio precedente nell'art. 30 dello

---

<sup>115</sup> Nonché doveri, su cui v. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006, p. 1.

<sup>116</sup> La garanzia dei diritti del contribuente, sulla base delle disposizioni costituzionali, infatti, può essere perseguita, innanzitutto, attraverso il rinvio incidentale di costituzionalità ex art. 23 L. 11 marzo 1953, n. 87, ovvero attraverso l'"interpretazione costituzionalmente orientata", cioè secondo il criterio interpretativo *secundum constitutionem*, per cui tutti i giudici, in tutti i giudizi, nell'applicare una previsione di legge, tra le diverse opzioni possibili, devono preferire solo quelle che siano conformi al dettato costituzionale.

<sup>117</sup> Sul punto v. CARINCI A., *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 19. "Per questa via diviene possibile ricercare, nella complessiva trama costituzionale, l'affermazione di principi che, in modo diretto o indiretto, possono offrire copertura e tutelare anche i diritti del contribuente".

Statuto Albertino<sup>118</sup>. Invero, secondo autorevole dottrina<sup>119</sup>, "la nascita del sistema parlamentare si pone in stretta connessione con finalità di carattere fiscale, presentandosi quale forma di tutela del patrimonio individuale contro le aggressioni del potere pubblico".

In seguito all'evoluzione dei sistemi di governo parlamentare, in cui si rinviene una sempre più intensa relazione tra potere esecutivo e volontà popolare, il principio della riserva di legge espresso dall'art. 23 Cost. ha cominciato a svolgere una funzione diversa da quella precedente, diretta esclusivamente alla garanzia del patrimonio del singolo contro abusi del potere statale. Con l'entrata in vigore della Costituzione e, quindi, con il passaggio ad un sistema democratico, infatti, gli orizzonti delle garanzie del cittadino si aprono anche al riconoscimento di molteplici diritti della persona, assumendo, pertanto, connotati differenti rispetto all'antecedente dettato normativo dello Statuto Albertino: l'art. 23 Cost., difatti, acquista un'importanza maggiore ed una portata applicativa più ampia, nel momento in cui prevede quale scopo principale non solo la tutela del patrimonio dei cittadini, non facendo più riferimento esclusivo ai tributi e, quindi, alle sole prestazioni patrimoniali, ma prende in considerazione anche le prestazioni personali che possono essere imposte a ciascun privato dal potere pubblico, sulla base dell'espansione dei diritti di libertà attribuiti a ciascun individuo e del conseguente affermarsi del principio di legalità anche con riferimento ai diritti della persona tutelati nell'attuale sistema costituzionale<sup>120</sup>.

Dunque, il principio di legalità è posto a garanzia della sovranità popolare in particolari materie, quale quella tributaria, dove la rispettiva competenza legislativa è affidata al Parlamento<sup>121</sup>; difatti, l'art. 23 Cost. rimette alla lettera della legge l'individuazione delle prestazioni imposte, con il conseguente divieto di imposizione in casi non disciplinati in via legislativa.

Al riguardo, l'interpretazione più accreditata dell'articolo in oggetto vede in esso una riserva di legge di tipo relativo<sup>122</sup>, dato che alla normativa primaria viene devoluto il compito essenziale di indicare la disciplina generale e fondamentale delle prestazioni imposte all'interno del sistema tributario, nonché l'istituzione di tributi, la scelta della base dei contribuenti, ecc ... , lasciando la relativa disciplina di dettaglio in capo agli atti normativi secondari, al fine di regolarne l'attuazione nei limiti dei principi fissati dalla legge o dagli atti aventi forza di legge.<sup>123</sup>

Viene, così, rafforzato il principio di legalità, il quale richiede, non solo che l'esercizio dei poteri

---

<sup>118</sup> Art. 30 Statuto Albertino: "Nessun 'tributo' può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalla Camera e sanzionato dal re".

<sup>119</sup> Per un approfondimento sulle origini storiche del principio di legalità v. TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, VII ed., Padova, 2023, p. 64. L'Autore, tra l'altro, afferma che: "Lo strumento di garanzia della partecipazione del singolo alle scelte in materia fiscale, tale da consentire un bilanciamento tra esigenze finanziarie dello Stato e diritti di libertà individuali, sin dai tempi della *magna charta*, fu individuato nel principio fondamentale del consenso all'imposizione, che si esprimeva nell'attribuzione dei poteri di introduzione e di disciplina giuridica del tributo all'assemblea parlamentare, rappresentante dei soggetti chiamati a sostenere l'onere tributario".

<sup>120</sup> A tal riguardo v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e status del contribuente*, FALSITTA G. (a cura di), Padova, 2011, Tomo I, p. 22-23.

<sup>121</sup> "Si tratta di un particolare punto di equilibrio del sistema e non di una mera statuizione di principio. La diretta correlazione con la sovranità popolare è garanzia del rispetto della volontà dei cittadini di contribuire alle spese pubbliche e, perciò, ad essere incisi dal tributo in virtù di quello che è stato definito principio di 'auto - imposizione' o di 'auto - limitazione'. V. in tal senso ESPOSITO G. M., *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Padova, 2021, p. 86.

<sup>122</sup> Sul punto v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, IV ed., Torino, 2020, p. 40. L'Autore afferma che: "A tale conclusione si perviene sulla base di un duplice argomento, letterale e sistematico. Quanto all'argomento letterale, l'art. 23 utilizza l'espressione 'in base alla legge', in contrapposizione a quella più pregnante, di 'in forza di una legge' utilizzata in materia penale dall'art. 25 Cost. Quanto all'argomento sistematico, è invece necessario coordinare l'art. 23 Cost. con l'art. 5 Cost., che riconosce e promuove le autonomie locali: soltanto una riserva di legge relativa consente infatti di lasciare spazio agli enti territoriali minori".

<sup>123</sup> Si v. BORIA P., *Diritto tributario. Esposizione*, Torino, 2017, p. 72.

dell'esecutivo trovi la propria fonte in una legge primaria, ma anche che quella stessa legge contenga la disciplina essenziale della materia oggetto di riserva. Secondo la Corte Costituzionale<sup>124</sup>, infatti, le previsioni dell'art. 23 Cost. sono rispettate solo quando è la legge a definire i criteri direttivi, i limiti e i relativi controlli diretti a porre i dovuti argini alla discrezionalità degli Enti impositori evidenziando, altresì, con riguardo alle norme sostanziali (o impositrici)<sup>125</sup>, relativamente all'*an* e al *quantum* della prestazione, che debbano essere necessariamente fissati con legge: il presupposto del tributo, i soggetti passivi e la base imponibile del tributo.

Da ciò, emerge chiaramente che la natura relativa della riserva di legge in materia tributaria presuppone la sussistenza di limiti all'applicazione del principio di legalità, con riferimento alla distinzione tra disciplina sostanziale, attribuita alla legge, e disciplina di dettaglio attuativa della stessa, attribuita alla normativa secondaria. Il principio giuridico in disamina, pertanto, non è riferibile all'intera regolamentazione tributaria, ma soltanto alla descrizione della fattispecie impositiva, in particolare, con riferimento agli elementi fondamentali della stessa sopra richiamati, a cui è riferibile esplicitamente la previsione dell'art. 23 Cost., anche attraverso la fissazione di principi generali che trovando la propria attuazione specifica in fonti secondarie.

Risultano, pertanto, esclusi dall'applicazione dell'art. 23 Cost. altri aspetti della disciplina tributaria diretta alla concreta realizzazione del prelievo fiscale, quali: l'attuazione della norma tributaria, che trova la propria garanzia costituzionale in altre disposizioni della Carta poste a tutela dei destinatari dell'azione amministrativa (come l'art. 97 Cost., contenente i principi di legalità, buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione); l'adempimento del tributo e le sanzioni tributarie (in forza di una maggiore garanzia contenuta nell'art. 25 Cost. che, invece, prevede una riserva di legge di tipo assoluto).

Da quanto fin qui detto, emerge a chiare linee che con l'entrata in vigore della Costituzione e, quindi, con il riconoscimento nell'art. 23 Cost. del principio di legalità, la legge diventa lo strumento principale per la realizzazione dei principi e valori costituzionali, applicabili anche in materia tributaria.

In definitiva, un accenno merita la collocazione del principio di legalità nel diritto comunitario, oggi europeo, atteso che tale principio, pur non trovando esplicita enunciazione né nel Trattato istitutivo né nel Trattato sull'Unione europea, risulta essere intrinseco all'ordinamento europeo, quale principio generalmente riconosciuto dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri. Difatti, sull'assunto che l'Unione europea si fonda sul rispetto della dignità umana, della libertà, dell'uguaglianza, della democrazia ed, in particolare, dello "Stato di diritto" (basato sulla divisione e delimitazione dei poteri), nel diritto europeo, il principio di legalità rappresenta quel fondamentale principio che limita l'attività normativa delle Istituzioni europee, la quale deve necessariamente essere coerente e conforme alle disposizioni contenute nelle fonti europee e soggetta al controllo giurisdizionale di legittimità, a tutela dei diritti attribuiti ai cittadini europei, nel rispetto dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, che presuppongono la preventiva conoscibilità delle norme europee<sup>126</sup>.

## 1.2 Il principio di generalità o universalità

---

<sup>124</sup> V. Corte Cost., sentenza del 15 maggio 2015, n. 83.

<sup>125</sup> Per un approfondimento sull'operatività della riserva di legge, in tema di prestazioni patrimoniali e personali, anche in riferimento ad altri tipi di norme (procedimentali, processuali, di agevolazione, ecc ...) v. MELIS G., *op. cit.*, p. 43-44.

<sup>126</sup> La Corte di Giustizia, specialmente in ambito tributario, ha limitato gli effetti temporali (retroattivi) di pronunce di annullamento di atti comunitari o che ne dichiarano l'invalidità, proprio in ossequio del principio di certezza del diritto. In tal senso v. sentenza CGUE del 9 settembre 2004, C-72/03.

Tra i principi posti alla base del sistema tributario italiano, accanto al principio di legalità precedentemente delineato, l'art. 53 della Costituzione<sup>127</sup> sancisce, tra l'altro, il principio di "generalità" o "universalità" dell'imposta ("Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche"), il quale presuppone l'obbligo generale di concorrere (in base alla capacità contributiva) alle spese pubbliche (cioè alle erogazioni in denaro effettuate dallo Stato e dagli enti pubblici, che nell'insieme costituiscono il fabbisogno finanziario dello Stato, dirette alla produzione di beni e servizi, necessari a soddisfare i bisogni della collettività), in base a cui tutti coloro che risiedono in un determinato Stato e, quindi, usufruiscono dei suoi servizi sono tenuti a pagare le imposte<sup>128</sup>. Tale principio, infatti, si riferisce sia ai cittadini italiani, sia agli stranieri, nonché agli apolidi, alle imprese individuali o collettive, nazionali o straniere, a condizione che pongono in essere all'interno dello Stato italiano un "atto espressivo di capacità contributiva".

Tale precetto, tuttavia, non è immune da eccezioni e deroghe, in quanto il Legislatore può, in determinati casi, concedere deroghe o esenzioni, di natura temporanea o permanente, a soggetti che si trovino in particolari situazioni soggettive, rispondendo così a esigenze di giustizia sociale. In particolare, il Legislatore può riconoscere:

- L'esenzione dalle imposte dei redditi minimi, cioè molto bassi, per ragioni di giustizia sociale;
- L'esenzione dalle imposte di singoli redditi, per ragioni di economia e di interesse generale.

All'interno dell'art. 53 Cost., pertanto, troviamo espressi due diversi interessi, che si distinguono tra loro per il fatto di far riferimento a due distinti ambiti di tutela<sup>129</sup>: da un lato, l'interesse della collettività a che tutti concorrano alle spese pubbliche, dall'altro, l'interesse di ciascuno a che il prelievo sia conforme alla propria capacità contributiva. In questi termini, il principio di universalità (o generalità) del tributo, si riferisce, in coordinato disposto con l'art. 3 Cost., a "tutti" i soggetti sopra indicati, senza distinzioni, privilegi o discriminazioni, in connessione con l'aspetto territoriale, dato che il principio in esame si rivolge anche ai non residenti in Italia, ma che possono essere, comunque, tassati all'interno del territorio italiano, a condizione che gli stessi abbiano prodotto ricchezza nel territorio stesso<sup>130</sup>.

L'interesse del singolo è espressione, quindi, di quella che viene generalmente definita la "funzione garantista" dell'art. 53 Cost., secondo cui ciascun individuo deve contribuire al fabbisogno finanziario dello Stato, ma solo nei limiti della sua capacità contributiva, dato che l'obbligo di contribuzione è imposto solo a carico di coloro che abbiano un'effettiva capacità contributiva, nella misura e nei limiti della stessa, a garanzia di quel "minimo vitale" personale e familiare.

### 1.3 Il principio di uniformità e capacità contributiva

---

<sup>127</sup> Art. 53 Cost.: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Per un approfondimento sulle origine storiche, nascita e collocazione sotto il titolo quarto della parte I della Costituzione dell'art. 53 v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e sistema del contribuente*, FALSITTA G. (a cura di), Padova, 2011, Tomo I, p. 182 ss..

<sup>128</sup> Ciò deriva dal fatto che in passato gli Stati moderni erano tutti Stati costituzionali o Stati di diritto basati sull'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge.

<sup>129</sup> Sul punto cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, XIV ed., Milano, 2020, vol. 1, p. 63.

<sup>130</sup> E' sufficiente, quindi, un nesso tra il territorio dello Stato e la manifestazione di capacità contributiva del soggetto quale condizione per far sorgere la potestà impositiva, da un lato, e la soggettività passiva, dall'altro. In tal senso v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *op. cit.*, p. 186.

Il pagamento dei tributi da parte di tutti i componenti la collettività, in considerazione di quanto sopra evidenziato, deve essere effettuato in maniera "equa" sulla base di un ulteriore principio tributario: il "principio di uniformità" (o "uguaglianza") dell'imposta, il quale afferma, per l'appunto, che l'imposizione tributaria deve essere ripartita tra tutti i contribuenti in modo equo. Su questo tema, corre l'obbligo di sottolineare che nel tempo si sono susseguite varie e diverse teorie, in particolare:

- la teoria del "beneficio": secondo cui ciascun individuo dovrebbe pagare le imposte nella misura dei servizi ricevuti dallo Stato e, dunque, colui che usufruisce in misura maggiore dei servizi pubblici dovrebbe pagare di più.

Tale teoria, però, non è accettabile, poiché altrimenti il sistema tributario si baserebbe soltanto sulle tasse e non anche sulle imposte, oltre al fatto determinante che i servizi pubblici, in quanto generali, sono indivisibili, non essendo possibile, quindi, stabilire quanta parte di un servizio venga utilizzata da ogni singolo. Inoltre, accettando tale teoria, si arriverebbe alla conseguenza, assurda, che dovrebbero pagare di più i meno abbienti, essendo i soggetti che maggiormente usufruiscono dei servizi pubblici.

- La teoria del "sacrificio": in base al quale il carico tributario dovrebbe essere ripartito tra tutti i contribuenti tenendo conto, però, del sacrificio causato al singolo in seguito al pagamento delle imposte.

Tale teoria si distingue in tre tipi: teoria del sacrificio uguale, dove i contribuenti pur pagando imposte di diversa misura, subiscono lo stesso sacrificio soggettivo; teoria del sacrificio proporzionale, in base al quale tra tutti i contribuenti che pagano le tasse, i più abbienti dovrebbero pagare imposte di maggiore entità e viceversa, in modo tale che il loro sacrificio risulti maggiore rispetto a quello dei meno abbienti (in questo caso l'imposta viene definita "progressiva"); e teoria del sacrificio minimo, secondo cui la ripartizione del carico tributario tra tutti i contribuenti, dovrebbe comportare il minor sacrificio possibile, dato che sarebbe più facile far rinunciare i più abbienti a bisogni non necessari, rispetto a far rinunciare i meno abbienti a beni essenziali (in tal caso, l'imposta risulta essere "fortemente progressiva", essendo basato più sul sacrificio dei più abbienti rispetto al sacrificio dei meno abbienti).

Il problema che pone la teoria del sacrificio, in ognuna delle sue distinzioni, è quello di introdurre un criterio di soggettività difficilmente quantificabile.

- Infine, la nota teoria della "capacità contributiva": in cui l'imposizione tributaria viene ripartita tra tutti i contribuenti sulla base di dati oggettivi, ossia che possono essere misurati, stabili e quantificati con certezza.

Tale teoria, rompe con la soggettività posta alla base delle precedenti teorie e viene adottata proprio dall'art. 53 Cost. al fine di stabilire oggettivamente la capacità contributiva di ogni singolo contribuente alle spese dello Stato.

Difatti, il primo comma dell'art. 53 Cost.<sup>131</sup>, oltre a tutelare l'interesse del singolo (nei termini precedentemente descritti), tutela anche l'interesse della collettività a che il carico tributario sia ripartito tra tutti i contribuenti in base al "principio della capacità contributiva"<sup>132</sup>.

Tale interesse della collettività denota la cd. "funzione solidaristica" dell'art. 53 Cost., la quale emerge dallo stretto collegamento di quest'ultimo con le disposizioni contenute nell'art. 2 Cost. che, richiedendo "l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", comporta che alla base dell'imposizione vi sia un dovere inderogabile di solidarietà

---

<sup>131</sup> Sull'argomento v. MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello scaguardo dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 6, in cui si afferma che nell'art. 53 Cost. "coesistono due istanze formalmente contrapposte. Da un lato, la protezione costituzionale dell'interesse fiscale dello Stato, dall'altro della dell'interesse del contribuente ad una imposizione legata alla sua capacità contributiva. Il principio di capacità contributiva costituisce, infatti, limite intrinseco della protezione costituzionale accordata all'interesse fiscale. Il bilanciamento dei due contrapposti interessi è rimesso al legislatore, che lo realizza all'interno delle specifiche scelte normative".

<sup>132</sup> Lo Statuto Albertino del 1848 non faceva riferimento alla capacità contributiva, ma all'art. 25 affermava che tutti i regnicoli "contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello stato".



gravante su tutti i consociati, derivante dall'appartenenza di ciascun individuo allo Stato, chiamati a partecipare alla vita e allo sviluppo della collettività destinando parte delle proprie risorse ai costi dei servizi pubblici di cui beneficiano.

Il principio della capacità contributiva viene in evidenza nel momento in cui la fattispecie del tributo, essendo una fattispecie astratta, richiede che la relativa disciplina sia specificata dal legislatore attraverso l'individuazione delle regole fondamentali di partecipazione del singolo alle spese pubbliche: l'art. 53 Cost., infatti, introduce nell'ordinamento tributario italiano il principio della capacità contributiva quale regola generale posta a fondamento della ripartizione del carico tributario tra i singoli contribuenti<sup>133</sup>.

Pertanto, l'art. 53, co. 1, Cost., nella sua duplice funzione garantista e solidaristica, da un lato afferma il dovere di concorso di tutti i consociati al finanziamento dei servizi pubblici secondo la propria capacità contributiva, dovere "generico" che spetta al legislatore specificare attraverso la disciplina dei singoli tributi ed imposte (in considerazione anche della riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost.), dall'altro, limita la stessa attività del Legislatore, affinché tale specificazione non risulti troppo discrezionale ed ogni imposta sia giustificata da una conforme capacità contributiva del singolo, in ragione della sua forza economica ed in relazione al peso del prelievo.

In ogni caso, la determinazione della misura e della proporzionalità del carico tributario imposto ai singoli contribuenti, nonché la relativa valutazione in conformità al principio di capacità contributiva, rimane compito del Legislatore, essendo soggetto al controllo di costituzionalità e, pertanto, sindacabile dalla Corte Costituzionale solo per ciò che attiene l'assoluta arbitrarietà o irrazionalità.

Da ciò, deriva che la capacità contributiva costituisce un principio, innanzitutto, economico del nostro sistema tributario, intesa come la capacità economica di un soggetto, espressa, ad esempio, nel consumo di ricchezza o nella la produzione di un reddito, non essendo possibile applicare tributi in collegamento a fatti non economici (essendo l'obbligazione tributaria un'obbligazione monetaria), riguardanti, ad esempio, determinati aspetti fisici o l'appartenenza ad una religione, razza o stato civile. Vi è, pertanto, una stretta relazione tra imposizione tributaria ed economia, che impone al Legislatore nella costruzione delle fattispecie tributarie di far sempre riferimento alla sostanza economica dei fatti<sup>134</sup>.

Inoltre, si richiede che la capacità contributiva di un determinato soggetto sia effettiva, cioè che essa si riveli reale e concreta e, quindi, verificabile nella sua dimensione effettuale e pragmatica: il tributo, pertanto, non può incidere su ricchezze immaginarie o presunte (sulla base dei principi di effettività ed attualità, infatti, la capacità contributiva deve essere reale e non apparente, essendo basata sull'effettiva ricchezza che viene prodotta, e deve sussistere al momento dell'applicazione del tributo, in quanto non può essere presa in considerazione una capacità contributiva passata o futura).

Tuttavia, non ogni espressione di capacità economica costituisce capacità contributiva, in quanto, nel determinare la parte di capacità contributiva tassabile, bisogna tenere in considerazione il cd. "minimo vitale", costituito da quei mezzi economici necessari a soddisfare bisogni primari dell'individuo e, pertanto, non soggetti al prelievo tributario.

---

<sup>133</sup> Sul punto v. TINELLI G., *op. cit.*, p. 41. "Il principio costituzionale della capacità contributiva se da un lato costituisce un limite per il legislatore tributario, dall'altro concorre alla formazione del sistema tributario positivo, in quanto impone al legislatore di fare riferimento alla regola dell'economia nella costruzione della fattispecie d'imposta".

<sup>134</sup> In merito v. TINELLI G., *op. cit.*, p. 44. Secondo l'Autore, a tal riguardo: "Si afferma, in sostanza, un principio di ragionevolezza economica del tributo, sia da un punto di vista oggettivo che soggettivo. Sotto il primo aspetto, il fatto a rilevanza tributaria deve rappresentare un fenomeno suscettibile di apprezzamento economico e deve pertanto esprimere, seppur in via generale ed astratta, una attitudine a consentire la partecipazione ai carichi pubblici, rientrando nell'ambito dei fenomeni valutabili secondo le regole generali dell'economia. Sotto l'aspetto soggettivo, invece, il fatto deve identificare, nel senso specifico, una capacità del soggetto cui il fatto e riferibile di rendersi compartecipe, nella misura corrispondente alla ricchezza espressa dal fatto, delle pubbliche spese".

Inoltre, il Legislatore, nel determinare la misura del tributo, deve rifarsi al principio di "ragionevolezza", tenendo conto, altresì, di tutti i tributi che gravano sulla medesima manifestazione di ricchezza di un singolo contribuente.

Per ciò che attiene la qualificazione dei fatti economici come indici di capacità contributiva, intesa quale limite posto nei confronti del potere impositivo, esistono due differenti e contrapposte teorie che considerano tale limite alle scelte del Legislatore come assoluto o relativo. Come limite assoluto, sono presi in considerazione tutti quei fatti o situazioni che rappresentano, direttamente o indirettamente, manifestazione di ricchezza da parte del singolo contribuente, quali, ad esempio: il reddito, il patrimonio, i consumi. "In tale prospettiva, la capacità contributiva si identifica con la titolarità (idoneità soggettiva) di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato (trasformandole in denaro), che consentano in sé di estinguere l'obbligazione tributaria", in quanto il contribuente deve avere i mezzi necessari e, quindi, la concreta possibilità di destinare parte della propria ricchezza al pagamento dei tributi (in ragione del collegamento con l'art. 2 Cost. e, quindi, con il dovere del singolo consociato di concorrere alle spese dello Stato, un prelievo tributario è possibile solo laddove vi sia ricchezza).

Quale limite relativo (in stretta correlazione con l'art. 3, sulla base di una logica meramente distributiva) sono espressivi di capacità contributiva tutti quei fatti e situazioni che comportano una modifica della posizione del contribuente all'interno dell'ordinamento, essendo, in tal senso, considerati soggetti passivi d'imposta anche quei consociati che pongono in essere presupposti "socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile", e cioè "fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevanti e misurabili in denaro, senza che il presupposto contenga necessariamente in sé la disponibilità economica per far fronte all'obbligazione tributaria"<sup>135</sup>.

Il principio di capacità contributiva, pertanto, identificandosi in manifestazioni di forza economica, è fonte sia di diritti che di doveri in capo al contribuente: di diritti, in quanto il carico tributario non può essere superiore alla sua capacità contributiva (quale limite posto all'attività normativa dello Stato che, nel determinare i presupposti d'imposta, non può non tener conto della capacità contributiva del soggetto correlata ad una forza economica adeguata dello stesso); di doveri, in quanto l'imposizione tributaria grava su tutti i componenti della collettività tenuti a contribuire alle spese pubbliche in forza di una determinata legge che lo impone, quale adempimento di un dovere inderogabile (il concorso alle spese pubbliche, infatti, ha carattere imperativo)<sup>136</sup>.

Ebbene, il principio in esame opera su due distinti livelli: a livello orizzontale, nei rapporti tra contribuenti, garantendo che situazioni diverse vengano considerate in modo diverso e viceversa, sulla base della reale attitudine del singolo alla contribuzione; a livello verticale, nei rapporti tra contribuente e Stato, limitando l'attività amministrativa nel tassare la ricchezza prodotta dal singolo entro i confini dettati dal principio di capacità contributiva e dalla legge posta a garanzia del medesimo.

Sotto l'aspetto oggettivo, l'art. 53 Cost. ravvisa nel "concorso alle spese pubbliche" e, quindi, nel dovere di solidarietà, il fondamento sostanziale della pretesa tributaria, in quanto esso vincola ogni soggetto appartenente alla collettività al bene comune.

Questo è ciò che viene affermato già nel "Rapporto della Commissione Economica" al Ministero per la Costituente del 12 novembre 1946, redatto dal Vanoni, in cui si legge che: "il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico 'la

---

<sup>135</sup> Sul punto v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, IV ed., Torino, 2020, p. 50.

<sup>136</sup> Circa gli effetti dell'adempimento del dovere di contribuzione a vantaggio del cittadino v. ESPOSITO G. M., *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Padova, 2021, p. 97.

cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune' col proprio sacrificio personale"<sup>137</sup>.

Da quanto affermato, si scorge, pertanto, uno stretto collegamento tra l'art. 53 Cost. e l'art. 2 Cost. (che riconosce i diritti inviolabili della persona e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica ed economico-sociale), in quanto, il dovere di tutti di concorrere alle spese dello Stato secondo la propria capacità contributiva è manifestazione di tale dovere di solidarietà nel campo sia economico che politico-sociale.

Il principio di capacità contributiva viene, così, considerato il principale criterio nella determinazione e ripartizione dei tributi tra tutti i contribuenti, ove, in virtù di ciò, il rapporto tra i cittadini e la comunità non risulta più basato sul principio dell'individualismo (posto alla base delle previsioni del precedente Statuto Albertino), ma su quei principi di libertà e solidarietà, dove "lo Stato è per il singolo, ma le potenzialità del singolo sono presupposto di un dovere di cooperazione per l'interesse comune"<sup>138</sup>.

Per ciò che attiene, invece, il collegamento tra l'art. 53 Cost. e l'art. 3 Cost., corre l'obbligo di sottolineare che il principio di capacità contributiva ha una propria valenza autonoma rispetto al principio di uguaglianza<sup>139</sup>. Invero, anche se il principio di capacità contributiva è considerato quale parametro di uguaglianza, al fine di valutare se due situazioni siano o meno assimilabili, esso è, innanzitutto, criterio di giustizia sul piano del diritto tributario, rappresentando, infatti, per ogni singolo contribuente, il presupposto ed il parametro del prelievo fiscale, nonché il suo limite massimo, in quanto vieta al Legislatore di imporre determinati obblighi contributivi a carico dei consociati a prescindere dalla loro capacità contributiva, dato che il prelievo tributario deve essere commisurato all'idoneità contributiva del soggetto passivo di volta in volta preso in considerazione e che la stessa capacità contributiva non è altro che il limite ultimo oltre il quale non è possibile l'esercizio della potestà impositiva statale, in ottemperanza anche al generale principio di proporzionalità.

Alla luce di ciò, il principio di uguaglianza non risulta sufficiente, di fatto, a disciplinare la materia tributaria e, quindi, a determinare in modo adeguato il riparto delle spese pubbliche tra i vari contribuenti, risultando, invece, il principio di capacità contributiva il principale criterio di riparto perequativo delle stesse all'interno della società<sup>140</sup>.

Per meglio approfondire i rapporti intercorrenti tra il principio di capacità contributiva ed altri principi desumibili dall'intero quadro costituzionale, occorre evidenziare che tale principio, oltre che con gli artt. 2 e 3 Cost., risulta essere strettamente connesso anche con l'art. 14 Cost., sull'invulnerabilità del domicilio e sulle garanzie in tema di ispezioni, perquisizioni e sequestri, nonché, nell'ambito dell'iniziativa privata, sulla base del divieto di prelievi confiscatori, con l'art. 41 Cost., sulla libertà di iniziativa economica privata e con l'art. 42 Cost., sulla tutela del diritto di proprietà, norme che individuano nella "utilità sociale" e nella "funzione sociale" i limiti posti alla tutela dell'iniziativa privata e della proprietà privata<sup>141</sup>. È *communis opinio*, infatti, che l'imposta produca effetti confiscatori, qualora elimini del tutto le possibilità di attuazione economica del soggetto determinando, di conseguenza, un onere alquanto irragionevole a carico del contribuente, concetto strettamente congiunto con il diritto alla proprietà privata, dato che

<sup>137</sup> V. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica*, 1946, cap. I, p. 10.

<sup>138</sup> Sul punto v. MOSCHETTI F., *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, MOSCHETTI F. (a cura di), Padova, 1993, p. 6.

<sup>139</sup> A differenza dell'ordinamento tedesco che si riconosce il principio di capacità contributiva come criterio guida del giudizio di uguaglianza, ma solo sulla base dell'art. 3 della *Grundgesetz*, mancando in essa espresso riferimento e riconoscimento del principio di capacità contributiva, il quale non ha autonomo rango costituzionale come nel nostro ordinamento.

<sup>140</sup> Per una critica al concetto di capacità contributiva quale mero criterio di riparto del prelievo fiscale v. GAFFURI G., *Ancora dell'eguaglianza alla contribuzione*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 5, p. 990 ss..

<sup>141</sup> Sul punto cfr. Corte Cost., sentenza del 1° giugno 2023, n. 108, pubblicata in G. U. il 7 giugno 2023, n. 23.

l'imposizione fiscale incide inevitabilmente sulle ricchezze possedute dai singoli contribuenti (reddito o patrimonio)<sup>142</sup>.

Il principio di capacità contributiva, pertanto, non può essere considerato in modo isolato, ma lo stesso deve essere esaminato, per comprenderne l'effettiva importanza all'interno dell'ordinamento tributario italiano, anche in ragione dei vari collegamenti con i diversi principi che permeano il nostro tessuto costituzionale.

Ancora, sotto l'aspetto soggettivo, a completamento di quanto suddetto, l'art. 53 Cost. pone, inoltre, in evidenza anche lo stretto collegamento esistente tra il principio di capacità contributiva ed il soggetto obbligato a concorrere alle spese pubbliche, riscontrabile nel "singolo" contribuente a cui è riferibile l'indice di forza economica preso in considerazione ai fini della fissazione del presupposto d'imposta (seppur al Legislatore sia consentito ampliare, nell'imposizione del prelievo, la sfera dei soggetti passivi anche a persone diverse rispetto a quelle a cui è strettamente riferibile l'indice di forza economica di volta in volta considerato<sup>143</sup>). Da quanto su detto, appare evidente l'importanza del ruolo attribuito nel nostro sistema tributario al principio di capacità contributiva fin qui delineato, il quale, al pari di tutti i principi contenuti nella nostra Costituzione, può essere considerato anche quale principio interpretativo: difatti, "fra più interpretazioni consentite dalla legge, l'interprete deve attenersi a quella che faccia salvo il collegamento fra imposta e presupposto"<sup>144</sup>.

Sulla base di tale assunto, infatti, e con preciso riferimento alla questione di legittimità di un determinato tributo, la stessa può essere risolta, a livello interpretativo, ancor prima che dalla Corte Costituzionale, già dal giudice di merito. In realtà, non solo la giurisprudenza costituzionale, ma anche quella ordinaria ha utilizzato ed utilizza i principi espressi dall'art. 53 Cost. in funzione di "interpretazione adeguatrice", sia con riferimento agli aspetti sostanziali, sia sotto l'aspetto procedurale e processuale della materia tributaria<sup>145</sup>.

Come precedentemente accennato, con riguardo al ruolo della Corte di Costituzionale in tale materia, essa non può sostituirsi al Legislatore nelle scelte necessarie ad individuare gli indici di ricchezza e a formalizzare i relativi presupposti dei tributi, ma la sua attività giurisprudenziale si risolve solo in una valutazione del rispetto o meno dei limiti posti alla discrezionalità dell'attività legislativa, nei casi in cui, ad esempio, siano stati presi a riferimento indici non espressivi di forza economica o non siano stati considerati quest'ultimi in modo corretto all'interno della disciplina dell'imposta (utilizzando, ad esempio, un metodo di calcolo irrazionale o per essere la *ratio* del tributo ed il fatto assunto a presupposto incongruenti).

La Consulta, quindi, pone alla base delle proprie valutazioni il principio della capacità contributiva inteso quale idoneità del soggetto all'obbligazione tributaria, idoneità che può essere ricavata dal relativo presupposto d'imposta e, cioè, dal presupposto economico

---

<sup>142</sup> Anche all'interno della Costituzione spagnola è presente il divieto di prelievi confiscatori, dato che l'art. 31, co. 1, della stessa sancisce espressamente che "il sistema tributario spagnolo non potrà acquisire carattere confiscatorio", in stretta connessione col dovere di contribuire in proporzione alla capacità economica del contribuente e con i principi di uguaglianza e di progressività contenuti all'interno del sistema costituzionale spagnolo.

<sup>143</sup> Come accade, ad esempio, nel caso della figura del sostituto d'imposta e del responsabile d'imposta, anche se è, comunque, necessario che tali soggetti, a cui il dovere contributivo viene esteso, abbiano la possibilità certa e concreta di rivalersi sul soggetto che effettivamente ha realizzato il fatto espressivo di capacità contributiva.

<sup>144</sup> Sul punto v. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006, p. 119.

<sup>145</sup> Sull'argomento cfr. Corte di Cass., sentenza del 25 ottobre 2002, n. 15063, in tema di rettificabilità della dichiarazione; Corte di Cass., SS. UU., sentenza del 18 gennaio 2007, n. 1052, in tema di litisconsorzio necessario in materia tributaria; Corte di Cass., sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049, sui principi applicabili in tema di accertamenti definitivi; Corte di Cass., sentenza del 18 gennaio 2012, n. 634, in tema di imposta sulle donazioni; Corte di Cass., sentenza del 5 dicembre 2018, n. 31445, in tema di *GrusĜ* autodichiarati.

rivenibile in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza scelto dal Legislatore, scelta che, ripetesi, è sindacabile dalla Corte solo sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità<sup>146</sup>.

La recente giurisprudenza costituzionale ha, poi, sottolineato l'importanza del principio di capacità contributiva anche a livello europeo, come emerge dall'ordinanza della stessa Corte Costituzionale emessa il 26 gennaio 2009, n. 36, in cui veniva sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 27 della Legge del 18 aprile 2005, n. 6224 e dell'art. 1 del Decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 1025, in riferimento all'art. 53 della Costituzione<sup>147</sup>, in quanto disponevano la restituzione, da parte dei contribuenti, degli importi corrispondenti alle agevolazioni fiscali da essi godute, in quanto qualificate come aiuti di stato e, quindi, incompatibili con l'ordinamento giuridico europeo<sup>148</sup>. Le questioni sottoposte al giudizio di legittimità costituzionale della Corte sono state però, respinte, proprio perché, sulla base dei suddetti atti impugnati, lo Stato italiano ha posto rimedio ad un illecito comunitario commesso dal Legislatore, in quanto sono state attribuite illegittimamente ad una parte di contribuenti agevolazioni fiscali che non dovevano essere concesse in quanto costituenti, per il loro carattere selettivo, aiuti di stato vietati dalla normativa comunitaria, rappresentando il principio di capacità contributiva il parametro di riferimento al fine di recuperare agevolazioni fiscali illegittimamente concesse.

In tale contesto, quindi, il principio della capacità contributiva acquista un ruolo fondamentale anche in ambito europeo, quale criterio direttivo per evitare possibili violazioni del diritto comunitario in tema di agevolazioni fiscali ed aiuti di stato.

## 1.4 Il principio di progressività

Per ciò che attiene il secondo comma dell'art. 53 Cost., in esso ritroviamo un altro principio fondamentale posto alla base del nostro sistema tributario, il cd. "principio di progressività". Affermando, infatti, che: "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività", la previsione costituzionale in esame pone a fondamento del concorso alle spese della comunità da parte di tutti i cittadini un criterio progressivo, al fine di attuare quegli obiettivi perequativi di uguaglianza sostanziale di tutti gli individui di fronte alla legge, ricavabili dall'art. 3, co. 2, Cost., diretto a ripartire le spese pubbliche tra i contribuenti in misura tanto maggiore quanto più elevate sono le risorse economiche delle quali dispongono<sup>149</sup>.

Pertanto, un'imposta si dice progressiva quando cresce in maniera graduale e proporzionale all'aumentare della ricchezza imponibile posta alla base della stessa, in modo tale da far gravare l'imposizione tributaria, sulla base dei principi costituzionali di solidarietà ed uguaglianza, maggiormente su coloro che detengono maggiore ricchezza (patrimonio o reddito); il principio di progressività, invero, può essere applicato sia sulla base imponibile dell'imposta sia sull'aliquota.

---

<sup>146</sup> A tal riguardo v. MOSCHETTI F., *op. cit.*, p. 27, in cui si legge che: "E' ripetutamente affermato dalla Corte che la capacità contributiva è l'idoneità del soggetto ad eseguire la prestazione coattivamente imposta e che tale idoneità deve essere desumibile dalla concreta esistenza del presupposto economico relativo".

<sup>147</sup> Si affermava, infatti, la violazione del parametro costituzionale ex art. 53, dato che gli atti oggetto di questione di legittimità costituzionale "escludono quella contiguità temporale tra il momento in cui si realizza il reddito ed il momento in cui è possibile determinare l'ammontare delle imposte dovute che è necessaria al fine di programmare le proprie scelte di investimenti o mobilitazioni in modo adeguato alla situazione contabile e finanziaria e che consente di mantenere un rapporto tra le imposte richieste e la capacità contributiva".

<sup>148</sup> Tale contrasto era stato enunciato nella decisione della Commissione CE del 5 giugno 2002, n. 2003/193/CE, poi, confermato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza del 1° giugno 2006, C-207/05.

<sup>149</sup> Sul punto v. TINELLI G., *op. cit.*, p. 37; cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, nuova ed., Milano, 2007, p. 61.

Come affermato da autorevole dottrina, "si tratta di un principio che indica la funzione non solo 'contributiva' del sistema tributario, bensì anche 'redistributiva' e dunque costituisce, sotto tale profilo, un'ulteriore declinazione da un lato della funzione solidaristica dell'art. 53 Cost. (par. 1) e dall'altro del principio di eguaglianza in quanto finalizzato, nella specie, a correggere gli squilibri sociali"<sup>150</sup>. Ciò nonostante, anche sulla base di quanto affermato dalla Corte Costituzionale in numerose sentenze<sup>151</sup>, si tratta solo di un principio direttivo per il Legislatore ordinario, in quanto esso si riferisce non a singoli tributi, ma all'intero sistema tributario (la Costituzione, infatti, ha adottato un sistema "informato" a criteri di progressività non di pura progressività), dato che è "l'impianto generale a dover essere progressivo, potendo convivere nell'ordinamento imposte progressive, proporzionali e finanche regressive"<sup>152</sup>. Dall'altra parte, secondo un differente orientamento dottrinale, il principio in esame, seppur operante a livello di intero sistema, avrebbe anche natura precettiva, in quanto imporrebbe un vincolo al Legislatore anche con riguardo alla disciplina di determinati tributi che rilevano maggiormente "sotto il profilo della estensione della soggettività passiva e della quantità di gettito procurato all'Erario"<sup>153</sup>.

Sulla base del principio di progressività, quindi, tutti i cittadini devono contribuire alle spese pubbliche "in proporzione alla loro attitudine alla contribuzione: per ottenere una redistribuzione della ricchezza, la Costituzione fa gravare le spese pubbliche in maggior misura su chi gode di situazioni economiche più favorevoli", sulla base degli indici di capacità contributiva definiti dal Legislatore (l'esempio classico è quello della capacità reddituale di un soggetto tassabile ai fini Irpef, dove ad un maggior reddito percepito corrisponde una più alta aliquota e, quindi, una maggiore contribuzione del cittadino)<sup>154</sup>.

Attraverso il criterio di progressività, d'altronde, si giunge ad assicurare quella "giustizia fiscale" posta a fondamento dell'intero sistema costituzionale dei tributi, quale mezzo di risoluzione delle disuguaglianze esistenti tra cittadini con più o meno disponibilità di beni, al fine di promuovere quella tanto ambita solidarietà tra gli appartenenti alla collettività, nonché lo sviluppo economico e culturale della Società. In questi termini, infatti, parte della dottrina afferma che il principio di progressività ha lo scopo di realizzare nel sistema tributario quella forma di "uguaglianza del sacrificio" tra contribuenti con più disponibilità di ricchezza e quelli meno abbienti, ma "la progressività è, in sé, inidonea a realizzare automaticamente l'obiettivo funzionale di spostare ricchezza dai più ai meno abbienti. Essa può ridurre le disuguaglianze tra ricchi e poveri direttamente mediante l'impoverimento dei più ricchi. Ma l'obiettivo 'redistributivo' può essere realizzato indirettamente a condizione che il maggior carico fiscale su chi si trovi in condizioni comparativamente migliori sia effettivamente destinato a finanziare spese a favore di chi versi nella situazione opposta. Si concorre progressivamente alle spese, ma sta alle scelte (politiche) concernenti la spesa ridurre le disuguaglianze, elevando il tenore di vita dei meno abbienti"<sup>155</sup>.

In tale prospettiva e sulla base delle riflessioni offerte nell'ambito della dottrina da chi considera il principio in esame non solo quale criterio a cui è informato il sistema tributario (secondo l'art. 53, co. 2, Cost.), ma anche quale elemento normativo in sé apprezzabile, rappresentativo di una situazione protetta giuridicamente ed indipendente dal sistema stesso, il principio di

---

<sup>150</sup> V. MELIS G., *op. cit.*, p. 70.

<sup>151</sup> In merito cfr. Corte Cost.: sentenza del 13 gennaio 2006, n. 2; sentenza dell'11 ottobre 2012, n. 223; sentenza del 23 gennaio 2014, n. 8.

<sup>152</sup> Sul punto v. MELIS G., *op. cit.*, p. 71; cfr. TINELLI G., *op. cit.*, p. 38.

<sup>153</sup> Su cui v. RUSSO P., *op. cit.*, p. 61.

<sup>154</sup> In tal senso v. ESPOSITO G. M., *op. cit.*, p. 101; v. SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), Napoli, 2006, p. 151 ss.

<sup>155</sup> A tal riguardo v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *op. cit.*, p. 281.

progressività viene in rilievo anche come diritto, posto a presidio dei diritti dell'individuo "ed è in questa veste che la progressività è un diritto: cerniera tra limite massimo alla tassazione, libertà, solidarietà ed uguaglianza. In questa sua funzione risiede il diritto che esprime, ossia il diritto al rispetto del limite massimo al prelievo"; ciò non significa, tuttavia, che tutti i tributi debbano essere progressivi, ma che il principio di progressività può essere considerato anche quale diritto, indipendentemente dalla generale funzione informatrice dell'intero sistema tradizionalmente affidatagli dalla Costituzione (i due profili di detto principio, infatti, non sono contrapposti ed inconciliabili)<sup>156</sup>.

Il concetto di progressività posto alla base dell'impianto normativo fiscale risulta, dunque, fortemente legato alla necessità di coerenza del sistema tributario che, se non fosse incentrato sul criterio di progressività sarebbe esso stesso incostituzionale, in quanto considererebbe sullo stesso piano situazioni personali ed economiche diverse fra loro, con la conseguente applicazione di imposte uguali in condizioni differenti, in espressa violazione dell'art. 3 Cost..

Da ciò emerge l'ulteriore funzione attribuita al principio di progressività: quest'ultimo non ha il solo fine di procurare allo Stato le entrate necessarie per il finanziamento dei servizi pubblici, ma ha anche funzione redistributiva, necessaria per la realizzazione di un'effettiva "giustizia sociale". In definitiva, possiamo affermare che la solidità e la stabilità costituzionale del complessivo sistema impositivo deve basarsi sull'osservanza di entrambi i principi enunciati dai due commi dell'art. 53 Cost.: da un lato, il principio della capacità contributiva, quale limite all'attività legislativa nel porre in essere un prelievo fiscale indiscriminato, dall'altro, il principio di progressività, quale canone generale a cui deve essere informato l'intero sistema tributario.

## 2. Il nuovo rapporto fisco - contribuente: lo Statuto dei diritti del contribuente

### 2.1 Diritti e garanzie del cittadino – contribuente tutelati dallo Statuto

I diritti del cittadino trovano esplicito riconoscimento e garanzia in un articolato sistema di fonti normative di origine e rango differenti, che partendo dall'ambito nazionale, con riguardo in particolare alle disposizioni contenute nella Costituzione, si estendono all'ambito europeo fino ad arrivare alla CEDU, le quali contengono regole e principi che ne attestano l'esistenza e ne definiscono i caratteri, i limiti e le modalità di tutela.

Nella sua veste di contribuente, al cittadino vengono riconosciuti una serie di diritti e garanzie che all'interno dell'ordinamento tributario italiano hanno subito nel tempo una grande evoluzione, specialmente in seguito alla riforma tributaria degli anni Settanta, la quale ha rappresentato un punto cruciale nello sviluppo del rapporto tra Fisco e contribuente, ulteriormente trasformato, poi, in conseguenza dell'emanazione dei decreti fiscali del 1997, contenenti disposizioni di riforma dell'ordinamento tributario, che hanno segnato profondamente le relazioni intercorrenti tra cittadini ed Amministrazione finanziaria.

Successivamente, partendo dal nuovo ruolo del contribuente, divenuto ormai centrale all'interno dell'ordinamento tributario, e dall'esigenza fortemente sentita di maggiore trasparenza delle relative norme tributarie, nonché della loro conoscibilità ed effettività, la svolta si è avuta con l'emanazione della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, contenente il cd. "Statuto dei

---

<sup>156</sup> In questi termini v. GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rassegna tributaria*, 2015, n. 6, p. 1348.

diritti del contribuente”, le cui disposizioni, ai sensi dell’art. 1<sup>157</sup> di detta legge, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario italiano.

Le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente danno piena attuazione ai principi di democraticità e trasparenza del sistema impositivo, contribuendo a migliorare il rapporto tra Fisco e cittadini ed attribuendo a ciascun contribuente strumenti di tutela e di garanzia nei confronti dell’Amministrazione finanziaria stessa, sia in materia di conoscibilità delle norme tributarie, sia per ciò che attiene l’attività di accertamento e riscossione esercitate dagli Uffici fiscali.

Ed invero, lo Statuto contiene disposizioni generali dell’ordinamento tributario in attuazione dei principi costituzionali di uguaglianza di tutti i cittadini dinanzi alla legge, di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali, di capacità contributiva e progressività del sistema tributario, nonché di buon andamento ed imparzialità dell’amministrazione.

Lo Statuto rappresenta, quindi, la prima fonte normativa che riunisce in sé, seppur non in modo esaustivo, i diritti spettanti a ciascun contribuente, quale importante strumento di ricognizione e schematizzazione di tali diritti che, comunque, vanno ricercati anche in altre fonti, quali la Costituzione e i principi generali dell’ordinamento tributario<sup>158</sup> che lo Statuto si prefigge di attuare.

All’interno dello Statuto del contribuente, inoltre, possiamo rilevare una *summa divisio* tra diritti “sulla buona legislazione”, che impongono determinati limiti al Legislatore, e diritti “sulla buona amministrazione”, diretti a limitare l’azione impositiva e quella riscossiva dell’Amministrazione finanziaria.

Con riguardo alla tutela dei diritti “sulla buona legislazione” affermati nello Statuto, diretti a limitare e condizionare l’attività legislativa, essa pone un problema di conflitto tra fonti, non avendo lo Statuto rango di fonte normativa superiore rispetto alle leggi ordinarie, ma la medesima forza attiva e passiva di quest’ultime<sup>159</sup>. Come affermato, però, dalla giurisprudenza e dalla dottrina maggioritaria, alle norme contenute nello Statuto deve essere attribuito un particolare valore prescrittivo, in quanto attuative delle norme costituzionali in esso richiamate e aventi forza di principi generali dell’ordinamento tributario. Difatti, il comma 1 dell’art. 1 dello Statuto, disponendo che “le disposizioni della presente legge ... possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”, contiene la cd. “clausola rafforzativa dell’efficacia”, che ha il preciso intento, non di disciplinare o vincolare l’attività legislativa, ma di condizionare il Legislatore futuro al fine di estendere nel tempo la validità e l’efficacia delle disposizioni contenute nella Legge n. 212/2000 (cd. “principio di fissità”). Ciò non impedisce, comunque, al Legislatore, qualora lo ritenga opportuno, di modificare le disposizioni dello Statuto, “purché le stesse siano derogate o modificate solo espressamente, ed in piena consapevolezza, proprio in virtù del fatto che sono previsioni che contengono diritti e doveri fondamentali dei contribuenti e dell’Amministrazione”<sup>160</sup>.

Per quanto riguarda, invece, l’autoqualificazione dello Statuto quale complesso di norme attuative della Costituzione stessa, contenuta sempre nel primo comma dell’art. 1, nell’affermare che “le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53, 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario”, la L. n. 2012/2000

---

<sup>157</sup> Art. 1, par. 1, L. 212/2000: “Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

<sup>158</sup> A tal riguardo v. CARINCI A., *La Ćucĳela dei dirĳĳgi del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di Ćucĳela*, in *Rivista di dirĳĳĳo tribuĳario*, 2022, n. 3, p. 236.

<sup>159</sup> Nel nostro ordinamento, infatti, non è presente, rispetto a quello spagnolo e francese, un livello intermedio di fonti posto tra le norme della Costituzione e le leggi ordinarie o atti aventi forza di legge.

<sup>160</sup> Sul punto v. GRIPPA SALVETTI M. A., *Lo Sĳaĳuĳo dei dirĳĳĳi del contribuente ĳra valore formale e porĳĳa inĳterpreĳativa*, in *Rassegna tribuĳaria*, 2004, n. 5, p. 1724.



evidenza come l'attuazione da parte delle disposizioni statutarie di ben determinate norme costituzionali costituisca per lo Statuto stesso un plusvalore rispetto alle altre leggi ordinarie, derivante dal suo preciso riferimento a principi costituzionali posti a fondamento del rapporto tra Fisco e contribuenti<sup>161</sup>.

Di conseguenza, qualsiasi deroga o violazione dei precetti statuari comporterebbe un possibile conflitto con la Costituzione e i principi generali stessi, ponendosi le disposizioni statutarie come parametro interpretativo conforme alle norme costituzionali e ordinamentali che lo Statuto ha il fine di attuare nell'ordinamento tributario. Secondo la dottrina costituzionalistica, la sanzione, per la violazione di norme sulla formazione, è "l'inapplicabilità della norma che ha violato il precetto: il giudice non potrà applicare la norma che implicitamente modifica o deroga una disposizione contenuta in una legge fornita di clausola di deroga o modifica espressa"<sup>162</sup>.

Lo Statuto, pertanto, secondo questa parte della dottrina, rappresenta un significativo strumento di interpretazione delle norme conformi a Costituzione, nonché criterio di giudizio mediato di legittimità costituzionale delle stesse, considerato che la legge di deroga dovrebbe essere censurata proprio dal punto di vista della sua conformità o meno alle previsioni costituzionali, sulla base del contrasto con le disposizioni contenute nello Statuto, il che potrebbe integrare anche un possibile conflitto con le norme costituzionali, essendo i principi statuari attuativi della Costituzione stessa, quale naturale prosecuzione del dettato costituzionale.

I diritti e le relative garanzie sulla buona legislazione sono enunciati agli artt. 1-4 dello Statuto dei diritti del contribuente che, nel dettare limiti e condizionamenti all'attività del legislatore, sanciscono il diritto:

- Ad un utilizzo necessitato (solo in casi eccezionali) e limitato (soltanto con legge ordinaria) delle norme interpretative in ambito tributario (art. 1, par. 2, L. n. 212/2000<sup>163</sup>), considerando come tali le "disposizioni di interpretazione autentica": infatti, attraverso le leggi di interpretazione autentica, "il legislatore determina autoritativamente il significato di altra precedente disposizione, con effetti che retroagiscono al momento dell'entrata in vigore della legge interpretata"<sup>164</sup>. Tale disposizione, quindi, rafforza i principi generali contenuti nello Statuto prevedendo la possibilità di derogare agli stessi solo in particolari situazioni contingenti e solo per motivi imperativi di interesse pubblico.

- Alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (art. 2 L. n. 212/2000<sup>165</sup>), regole applicabili sia alle leggi che agli atti aventi forza di legge, con riguardo: all'organizzazione del

<sup>161</sup> A tal riguardo v. sempre GRIPPA SALVETTI M. A., *op. cit.*, p. 1724. "In questo senso lo Statuto risponde ad un'esigenza di positivizzazione dei principi resa necessaria, nel campo fiscale, come in altri settori dell'ordinamento per rispondere ad un duplice obiettivo: sotto il profilo formale, alla crisi di centralità della legge che ha perso, particolarmente nel settore tributario i requisiti di generalità ed astrattezza, a favore del metodo casistico e, sotto il profilo sostanziale, alle esigenze più volte emerse, a livello dottrinale nonché nelle interpretazioni della Corte Costituzionale, di una lettura della Costituzione più aderente al mutato quadro economico sociale in cui essa agisce".

<sup>162</sup> Per un approfondimento sul tema v. ancora GRIPPA SALVETTI M. A., *op. cit.*, p. 1728 ss..

<sup>163</sup> Art. 1, par. 2, L. n. 212/2000: "L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".

<sup>164</sup> Sul punto v. DE PASQUALE I., *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 793 ss, in cui si afferma, altresì, "che il potere di emanare norme giuridiche comprenda in sé anche il potere di dirne il significato, ritenendosi che la competenza di determinare l'esatta portata di una disposizione legislativa non possa che attribuirsi, in via principale, e con efficacia senz'altro dirimente, proprio al legislatore", considerato che "l'intrinseca retroattività della legge interpretata a cagione del fatto che il significato individuato dal legislatore, seppur a distanza di tempo dalla redazione della disposizione interpretata, rappresenti il significato esatto che questa aveva sin dall'origine".

<sup>165</sup> Art. 2 L. n. 212/2000: "1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute. 2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima. 3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno

testo (dovendo contenere l'oggetto nel titolo, nonché la rubrica delle partizioni interne e l'oggetto delle disposizioni contenute nei singoli articoli), alla specificità della norma tributaria (in quanto non possono contenere disposizioni di carattere tributario norme ordinarie che non hanno un oggetto tributario), ai richiami a norme tributarie (che devono contenere anche il contenuto sintetico della disposizione richiamata), alle disposizioni modificative di norme tributarie (che possono essere introdotte solo se riportanti il testo conseguentemente modificato). Tale norma, infatti, risponde alle esigenze di certezza, conoscenza, intelligibilità ed accessibilità della normativa tributaria, al fine di fissare, nei confronti del Legislatore, regole oggettive in base a cui valutare la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni a contenuto tributario, sia con riferimento alle modalità di redazione e modificazione della norma stessa, sia con riferimento ai principi di omogeneità e coerenza interna<sup>166</sup>.

- Alla irretroattività delle norme tributarie (art. 3 L. n. 212/2000<sup>167</sup>), per cui, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 1, esse non hanno effetto retroattivo. Tale previsione, dunque, codifica il principio generale della non retroattività delle leggi, sancito all'art. 11 delle Preleggi, seppur limitatamente agli aspetti sostanziali del rapporto tributario e agli obblighi, anche formali, dalla cui violazione possono derivare effetti negativi per il contribuente; difatti, parte della dottrina ha affermato che la tutela dello Statuto dei diritti del contribuente è finalizzata ad impedire l'emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente stesso. Su questa linea e sulla base del principio "*tempus regit actum*", anche la giurisprudenza di legittimità ha confermato la natura non retroattiva delle disposizioni procedurali contenute nello Statuto, quale strumento di tutela dei diritti del contribuente (sulla base di queste considerazioni, i principi contenuti nello Statuto devono essere considerati vincolanti per l'interprete, il quale, in conformità al canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, nel dubbio, deve preferire il significato e la portata della norma interpretata conforme a Costituzione.

- Ad un limitato utilizzo del decreto - legge in materia tributaria (art. 4 L. n. 212/2000<sup>168</sup>), quale strumento normativo non legittimato *ex lege* ad assolvere determinate funzioni in ambito tributario. Attraverso tale enunciato, di fatto, il Legislatore ha voluto porre precisi vincoli alla decretazione d'urgenza, diretti sostanzialmente a circoscrivere il contenuto concreto dei decreti-legge in materia tributaria, al fine di impedirne l'abuso in tutte quelle ipotesi, fuori dai casi di necessità ed urgenza, nonché in particolari materie quale quella tributaria, dove risulta più opportuno utilizzare l'ordinario *iGer* di produzione normativa.

Le suddette disposizioni statutarie, pertanto, attribuiscono al contribuente importanti diritti diretti, da un lato, a garantire la trasparenza e la chiarezza delle norme tributarie e, di conseguenza, la loro conoscibilità ed effettiva comprensione, avendo raggiunto ormai le norme fiscali livelli di complessità tali da renderne difficile una adeguata interpretazione ed applicazione, dall'altro, a garantirne la stabilità e la ponderatezza, con riguardo in particolare

---

indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio. 4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato".

<sup>166</sup> Per un approfondimento sulle conseguenze derivanti dalla violazione della disciplina sulla legislazione tributaria, nonché sulle relative sanzioni amministrative v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e status del contribuente*, FALSITTA G. (a cura di), Padova, 2011, Tomo I, p. 483-484.

<sup>167</sup> Art. 3 L. n. 212/2000: "1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. 2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. 3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

<sup>168</sup> Art. 4 L. n. 212/2000: "Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti".

all'uso indiscriminato del decreto – legge in materia tributaria, utilizzabile solo in caso di modificazione non strutturale dei tributi esistenti e non per istituire di nuovi o per modificare la struttura di quelli esistenti, salvo casi eccezionali. Sulla stessa scia si pongono anche le disposizioni dello Statuto riguardanti l'uso delle norme interpretative e retroattive che, sempre salvo casi eccezionali e qualora esse risultino essere favorevoli al contribuente, non sono ammesse in materia tributaria<sup>169</sup>.

## 2.2 I limiti all'attività impositiva delineati nello Statuto

All'interno dello Statuto, accanto ai diritti sulla buona legislazione sopra menzionati, troviamo i diritti "sulla buona amministrazione", i quali sono diretti a limitare e condizionare l'azione impositiva e riscossiva dell'Amministrazione finanziaria. Essi, infatti, fissano un insieme di regole e criteri direttivi a cui deve conformarsi l'attività degli Enti impositori al fine di tutelare i diritti e le garanzie dei contribuenti nei confronti del Fisco.

Nel nostro ordinamento, già con la L. n. 241 del 7 agosto 1990, contenente "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi", si è voluto diffondere nella Pubblica Amministrazione quei principi di trasparenza, semplificazione, partecipazione e speditezza dell'azione amministrativa, al fine di migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente.

A tal riguardo, la "Direttiva per la semplificazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e i contribuenti" emanata il 25 novembre 1996 dall'allora Ministro delle finanze, oltre a dividerne obiettivi e finalità, ha anticipato alcuni dei contenuti della successiva Legge n. 212 del 2000, recante l'insieme dei diritti del soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta (sulla base di un diverso ruolo del contribuente e di un nuovo modello di relazioni fra le parti), soprattutto per ciò che attiene l'acquisizione del consenso dei contribuenti al prelievo dei tributi.

Ma l'aspetto più importante dello Statuto dei diritti del contribuente è l'aver enunciato quei diritti e garanzie spettanti a ciascun contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria limitando, sulla base di una serie di regole e criteri specifici, l'attività stessa degli Enti impositori, diritti che scorgono la propria fonte nelle norme della Costituzione e dell'ordinamento tributario e che oggi trovano ulteriore conferma anche nel diritto europeo e nei principi enunciati dalla CEDU.

Tali diritti, che condizionano la legittimità degli atti amministrativi, in quanto un atto emanato dall'Autorità fiscale per essere legittimo deve essere conforme alla legge e, quindi, deve rispettare anche le regole ed i parametri normativi fissati dallo Statuto, sono contenuti negli artt. 5-15<sup>170</sup> della Legge n. 212/2000, i quali pongono specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, tutelano determinati diritti dei contribuenti.

Essi riguardano in particolare:

- Il diritto del contribuente ad essere informato, in quanto "l'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria" e "deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione,

<sup>169</sup> Per un approfondimento sul punto v. BUCCICO C., *Lo Scãaũo del Contribuente. Principi e lacune*, in *il Fisco*, 2001, n. 19, p. 7008.

<sup>170</sup> Occorre sottolineare che: "I diritti tutelati dalle norme contenute negli artt. 5, 6, 7 e 12 dello Statuto sono indubbiamente riconducibili sul piano costituzionale al piũ ampio *genus* dei 'diritti inviolabili': gli artt. 5 e 6 sono ispirati alla tutela del diritto all'informazione, l'art. 7 sancisce il diritto ad una completa e congrua motivazione, mentre l'art. 12 costituisce manifestazione del piũ generale diritto all'invulnerabilitã del domicilio". Sul punto v. MAZZAGRECO D., *op. cit.*, p. 5.

sulle funzioni e sui procedimenti" (art. 5 L. n. 212/2000) al fine di disporre chiare ed esaurienti informazioni. Tale disposizione pone in risalto il nuovo assetto dei rapporti intercorrenti tra Fisco e contribuente, ispirato ai principi di collaborazione, cooperazione e buona fede (in attuazione delle previsioni contenute nell'art. 97 Cost. sul buon andamento e sull'imparzialità dell'amministrazione) e contiene i doveri di informazione in materia tributaria posti a carico dell'Amministrazione nei confronti della generalità dei soggetti passivi. L'art. 5 in commento, quindi, tutela sia l'interesse fiscale dell'Amministrazione, all'ottenimento del gettito derivante dall'autotassazione, sia l'interesse del singolo contribuente a conoscere in anticipo l'onere tributario conseguente i propri comportamenti, nonché ad evitare eventuali contestazioni dovute ad ignoranza o non precisa conoscenza dei relativi diritti ed obblighi. Come specificato dal primo comma della norma suddetta, oggetto del dovere di informazione incombente sull'Amministrazione sono le disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, nonché, come indicato al comma 2 di detto articolo, tutte le circolari e le risoluzioni emanate dalla stessa ed ogni altro atto o decreto riguardante l'organizzazione e l'azione degli Uffici.

Per ciò che attiene gli effetti della eventuale violazione del diritto di informazione del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, è escluso che tale violazione possa avere ripercussioni sul corretto svolgimento del procedimento amministrativo di applicazione dei tributi e, quindi, sull'atto finale; e poiché la norma non pone in capo all'Amministrazione l'"obbligo" di informare, ma solo il dovere di "assumere idonee iniziative", la violazione di tale dovere non comporta alcuna conseguenza anche sul piano sanzionatorio. Difatti, data la discrezionalità lasciata all'Amministrazione dal riferimento alle siffatte iniziative previste dall'art. 5 dello Statuto, la legge non appresta al contribuente una tutela direttamente azionabile per la realizzazione di tale dovere, ma, tutt'al più, il singolo potrà rivolgersi al Garante del contribuente per lamentare l'inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, il quale ha anche il compito di vigilare sull'operato degli Uffici, potendo accedervi per controllare i servizi di assistenza e di informazione e, quindi, il potere di richiamare gli stessi al rispetto delle prescrizioni contenute nell'art. 5 (in questi termini, il diritto all'informazione risulta strettamente connesso con la tutela dell'affidamento e della buona fede).

- Il diritto di informazione e partecipazione del contribuente, per cui "l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati" e "deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito" (art. 6 L. n. 212/2000), ove i principi di conoscibilità e chiarezza connotano tutti gli atti generali di imposizione<sup>171</sup>.

Le previsioni contenute nell'art. 6, a differenza di quelle contenute nel precedente art. 5, tutelano l'interesse del contribuente nella fase successiva all'instaurazione del procedimento impositivo, ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria precisi obblighi di informazione nel corso del procedimento di applicazione dei tributi. Ed invero, la disposizione in esame contiene il diritto del contribuente ad una effettiva conoscenza degli atti che lo riguardano, anche al fine di rendere semplice ed economico l'adempimento degli obblighi ad esso imposto, in osservanza dei principi di collaborazione e buona fede a cui devono essere improntati i rapporti tra Fisco e contribuente. Tali obblighi di informazione e semplificazione dell'Amministrazione finanziaria, inoltre, si ricollegano anche ai doveri previsti dall'art. 97 Cost. in tema di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione. Quanto alle conseguenze della violazione dell'obbligo di comunicazione in oggetto, è da ritenere che essa non possa comportare rilevanti conseguenze sia sul piano procedimentale, sia sul piano sanzionatorio,

<sup>171</sup> V. BUCCICO C., *op. cit.*, p. 7009. Secondo l'Autore: "l'art. 6 dello Statuto determina una sorta di codice comportamentale dell'Amministrazione finanziaria inteso, sulla carta, a colmare in parte l'imprecisione dell'art. 97 della Costituzione in relazione alla materia tributaria".

dato che l'obbligo gravante sull'Amministrazione finanziaria "rileva in un momento anteriore sia rispetto all'esercizio dei poteri istruttori, sia rispetto alla presentazione della dichiarazione"<sup>172</sup>.

Il quinto comma dell'art. 6 dello Statuto afferma, altresì, il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento impositivo (sulla scia del diritto di partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo previsto dalla L. n. 241/1990), prevedendo che "prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, prima di procedere all'iscrizione a ruolo dei tributi derivanti dalla dichiarazione, ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o produrre i documenti mancanti, al fine di porre rimedio ad eventuali incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione stessa. L'Ufficio, inoltre, ha l'obbligo di valutare la fondatezza delle ragioni del contribuente sulla base dei chiarimenti e dei documenti forniti dallo stesso, il quale ha il diritto a ricevere una nuova comunicazione che tenga conto di tali dati e, quindi, della rideterminazione dell'imposta dovuta, nonché delle ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria ha mantenuto l'originaria pretesa. In caso di violazione delle suddette disposizioni, gli atti emanati sono nulli.<sup>173</sup>

- Il diritto alla chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria che, secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. n. 241/1990 con riguardo alla motivazione dei provvedimenti amministrativi, devono indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione". Inoltre, "gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili" (art. 7 L. n. 212/2000), per cui anche gli atti specifici dell'Amministrazione devono basarsi sui principi di conoscibilità e chiarezza e, oltre a prevedere l'obbligo di motivazione<sup>174</sup>, devono anche contenere tassativamente determinati elementi. Attraverso l'indicazione della motivazione, quale elemento fondamentale degli atti impositivi, l'Amministrazione finanziaria esterna il ragionamento posto alla base della propria decisione nonché il contenuto del provvedimento adottato; essa, quindi, esprime le ragioni che legittimano la pretesa tributaria e gli elementi probatori a fondamento della stessa.

---

<sup>172</sup> Per un approfondimento sul punto v. MAZZAGRECO D., *op. cit.*, p. 52 ss.

<sup>173</sup> Con riferimento al diritto di informazione e partecipazione del contribuente al procedimento impositivo, il comma 2 dell'art. 6 dello Statuto, a differenza di quanto previsto al comma 5, "estende l'obbligo di informazione anche ad ipotesi diverse dall'esito dell'attività di liquidazione, nelle quali emerge l'esigenza di tutelare il diritto all'integrità patrimoniale. In particolare, il legislatore impone che il contribuente sia informato di ogni fatto o circostanza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito con il conseguente invito ad integrare o correggere gli atti prodotti che ne impediscono il riconoscimento, ovvero che sia messo a conoscenza di ogni fatto o circostanza da cui potrebbe derivargli l'irrogazione di una sanzione". V. sempre MAZZAGRECO D., *op. cit.*, p. 84.

<sup>174</sup> Anche se nella nostra Carta Costituzionale non è previsto espressamente un principio che imponga tale obbligo di motivazione, esso è desumibile sia dalle garanzie difensive del destinatario dell'atto amministrativo ex art. 24 Cost., sia dal rispetto dei principi di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione ex art. 97 Cost..

Come statuito all'art. 3 della L. 241/1990, la motivazione costituisce l'elemento essenziale di ogni provvedimento autoritativo diretto a determinare modificazioni nella sfera giuridica e/o patrimoniale del destinatario e avente carattere di esecutorietà e, per questo, applicabile anche ai provvedimenti di tipo impositivo; la motivazione rappresenta, pertanto, la giustificazione degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria che comportano tali modificazioni a carico del contribuente, quale mezzo di equilibrio fra la posizione di supremazia del Fisco e quella di inferiorità del contribuente, al fine di bilanciare, da un lato, la doverosità dell'azione impositiva e, dall'altro, la tutela dei diritti del contribuente. In questi termini, la motivazione funge da mezzo di informazione per il contribuente a cui l'atto è destinato, affinché quest'ultimo possa conoscere le effettive ragioni poste a fondamento dell'azione amministrativa che lo riguardano direttamente, anche al fine di poter, eventualmente, contestare possibili errori di fatto o di diritto presenti nell'atto medesimo (la motivazione, infatti, ha anche la funzione di controllo dell'operato dell'Ufficio da parte del contribuente).

Per ciò che attiene, poi, il contenuto della motivazione, ai fini della legittimità dell'atto impositivo, il secondo comma dell'art. 7 in esame prevede, affinché la motivazione possa dirsi sufficiente, che essa debba contenere "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" e, quindi, le norme rilevanti nel caso concreto, nonché il ragionamento per cui è stato ricondotto il caso specifico ad quella determinata fattispecie normativa (anche sulla base delle risultanze dell'istruttoria condotta dall'Ufficio prima dell'emanazione dell'atto) e deve contenere, altresì, gli elementi probatori su cui l'Amministrazione fonda la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente.

Inoltre, il suddetto comma prevede che sia gli atti dell'Amministrazione finanziaria sia quelli dei concessionari della riscossione, debbano indicare tassativamente specifici elementi, ai fini della chiarezza degli atti, come l'indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento<sup>175</sup>. A tal riguardo, con l'ordinanza 07/377, la Corte Costituzionale ha dichiarato come la disposizione in oggetto "sia funzionale ad assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa"<sup>176</sup>.

Per ciò che attiene le conseguenze derivanti dalla violazione dell'obbligo di motivazione, "oltre ad essere già previste nelle singole leggi d'imposta, se pure limitatamente alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto, sono state precisate dagli artt. 4, 5, 6 e 9 della D. Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32, con riguardo all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni, all'imposta comunale sugli immobili, ad altre imposte locali e ai tributi doganali. In tutte le disposizioni richiamate è espressamente prevista l'obbligatorietà della motivazione nell'accertamento, a pena di nullità dell'atto stesso"<sup>177</sup>.

Inoltre, qualora accada che l'Amministrazione finanziaria, nel definire il contenuto del provvedimento impositivo emanato, faccia riferimento ad altro atto, che contenga tutti gli elementi di fatto e di diritto posti alla base della pretesa tributaria, la motivazione viene definita "*per relationem*", ritenuta legittima anche dalla Corte di Cassazione che, però, ne subordina l'adozione alla presenza di due presupposti: innanzitutto, è necessario che l'atto a cui si rinvia contenga tutti gli elementi necessari dell'atto da emanare e si richiede, altresì, che tale atto a cui si rinvia sia, comunque, già conosciuto dal contribuente o sia portato a sua conoscenza prima della notifica dell'atto impositivo in questione.

- Il diritto alla collaborazione e alla tutela dell'affidamento e della buona fede, secondo cui "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della

---

<sup>175</sup> Il Legislatore con l'art. 36, co. 4 ter, del D.L. n. 248/07, è intervenuto al fine di indicare le conseguenze derivanti dalla mancata indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento, per cui viene sancita la nullità, seppur solo con riferimento a ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2008. Sul punto cfr. Corte Cost., sentenza del 27 febbraio 2009, n. 58.

<sup>176</sup> Corte Cost., ordinanza del 09.11.2007, n. 377.

<sup>177</sup> Sul punto v. ancora MAZZAGRECO D., *op. cit.*, p. 116-117.

collaborazione e della buona fede". Pertanto "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa" ed, altresì, "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta" (art. 10 L. n. 212/2000). La buona fede viene, così, qualificata dallo Statuto quale principio generale al quale amministrazione e contribuente devono conformarsi nell'esecuzione del rapporto tributario, attraverso un continuo rapporto di collaborazione, specialmente nella fase istruttoria. Tale disposizione introduce nel nostro ordinamento tributario i principi della tutela del legittimo affidamento e della buona fede, quali principi fondamentali attuativi dei valori costituzionali contenuti negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.. Quest'ultima norma, inoltre, rappresenta proprio il fondamento dei doveri di buona fede che devono permeare i rapporti intercorrenti tra Fisco e contribuente, in quanto impone sia all'Amministrazione finanziaria sia al cittadino – contribuente di comportarsi in modo corretto. Come affermato dalla dottrina maggioritaria, infatti, il principio di buona fede, vista nel suo aspetto oggettivo, "è un dovere di comportamento e, più in particolare, un obbligo di condotta corretta, leale, solidale, onesta, una regola di cooperazione, collaborazione e di rispetto del reciproco affidamento"<sup>178</sup>.

Per un approfondimento sulla tutela del legittimo affidamento e sul principio di buona fede si rimanda al proseguo della trattazione.

- Il diritto di interpello, in base al quale "il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie".

Inoltre, "il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" (art. 11 L. n. 212/2000). Lo Statuto, difatti, non prevedendo più limitazioni per materie e tributi, generalizza l'ambito di applicazione del diritto di interpello del contribuente, il quale, secondo il comma 1 dell'art. 11, può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria istanza di interpello riguardante l'applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti e personali in caso di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione e prevede, altresì, sia un preciso termine temporale per le risposte dell'Amministrazione finanziaria (120giorni) sia determinate sanzioni (nullità) per

---

<sup>178</sup> A tal riguardo v. FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *op. cit.*, p. 545.

atti emanati in modo difforme dalle risposte date (oltre ad introdurre la figura del silenzio-assenso nel caso di mancato riscontro nel termine stabilito)<sup>179</sup>.

- I diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Difatti "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche" (art. 12, co. 2, L. n. 121/2000). In tale norma, possiamo rinvenire diritti del contribuente che fanno riferimento ad altre posizioni giuridiche, quali le libertà fondamentali costituzionalmente garantite e che rilevano anche sul piano comunitario ed internazionale, che possono entrare in conflitto con l'interesse generale del concorso di tutti alle spese pubbliche; il perseguimento di questo interesse, infatti, pone in capo all'Amministrazione finanziaria particolari poteri di indagine che impongono al soggetto passivo determinati obblighi. Vi è, pertanto, la necessità di bilanciare il perseguimento di tale interesse generale con l'esigenza di garantire il rispetto delle libertà fondamentali di ogni individuo che, di fatto, subiscono delle limitazioni al fine di realizzare il corretto concorso di tutti alle spese pubbliche. Dalla Costituzione ed, in particolare, dagli artt. 13, 14, e 15 della stessa sui diritti alla libertà personale, alla inviolabilità del domicilio e alla riservatezza della corrispondenza, emerge a chiare linee la preminenza dei diritti di libertà sull'interesse generale al reperimento dei mezzi finanziari dello Stato; le limitazioni a tali diritti, pertanto, si pongono come eccezionali e devono essere sempre espressamente previste dal Legislatore. Al fine di evitare lesioni a tali interessi meritevoli di tutela. Con la disposizione in commento, infatti, il Legislatore ha voluto porre in evidenza proprio i limiti posti ai poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria che incidono sulla libertà inviolabile del domicilio costituzionalmente sancita e protetta (nell'ambito di applicazione dell'art. 14 Cost., invero, rientrano, oltre le abitazioni, anche i luoghi destinati al lavoro). Sulla base del principio di proporzionalità, pertanto, l'esercizio di poteri istruttori più incisivi sono legittimati solo in presenza di fondati sospetti e nel caso in cui altri strumenti d'indagine risultino non adeguati, il che comporta che l'Amministrazione finanziaria deve valutare preventivamente, sulla base dei diritti inviolabili del contribuente, la coerenza e la proporzionalità tra i mezzi impiegati ed i fini perseguiti<sup>180</sup>.

La norma in esame, inoltre, si riferisce implicitamente ad alcuni aspetti del diritto di difesa, sancito all'art. 24 della Costituzione, prevedendo la possibilità per il contribuente sottoposto a verifica fiscale di farsi assistere da un difensore nel relativo procedimento.

Queste regole e principi, che delineano i diritti sulla buona amministrazione contenuti nello Statuto, impongono, pertanto, il rispetto del principio di legalità, di uguaglianza e di non discriminazione, nonché il rispetto dei principi di motivazione, di trasparenza e, più in generale, del principio di certezza del diritto, del legittimo affidamento e della buona fede<sup>181</sup>, i quali rappresentano i fondamenti di quell'equo rapporto tra Stato e contribuenti che lo Statuto si prefigge di perseguire.

---

<sup>179</sup> V. BUCCICO C., *op. cit.*, p. 7012. Per l'Autore la previsione dell'art. 11 dello Statuto rappresenta uno sviluppo e un ampliamento delle disposizioni di cui all'art. 10 dello stesso sulla tutela dell'affidamento e della buona fede, poiché la difformità dalla risposta all'interpello non solo preclude l'irrogazione delle sanzioni e la richiesta di interessi moratori ma inibisce all'Amministrazione finanziaria anche il recupero sostanziale dei tributi interessati dallo specifico interpello.

<sup>180</sup> Difatti "la proporzionalità è una misura del potere amministrativo ed attiene all'equo rapporto tra il mezzo e il fine. Il principio consiste nell'esercitare la 'giusta misura del potere', in modo tale da raggiungere un'azione capace di assicurare gli obiettivi cui è preposta, determinando il minor sacrificio possibile dei compresenti interessi". In tal senso v. MAZZAGRECO D., *op. cit.*, p. 176.

<sup>181</sup> Per un approfondimento sul punto v. ROSSI DAL POZZO F., *Obbligo d'interpretazione conforme al diritto dell'Unione Europea e principi generali a tutela del contribuente: alla ricerca di un difficile equilibrio fra interessi (alora) contrapposti. Nota a sentenza: Cass. Civ., 11 dicembre 2012, n. 22577, Sez. Trib., in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2013, fasc. 3-4, p. 847 ss..



## 2.3 Il Garante del contribuente: tra principio del legittimo affidamento e diritto comunitario

Tra i suddetti diritti sulla buona amministrazione delineati nello Statuto, particolare riguardo merita la figura del Garante del contribuente introdotta per la prima volta nel nostro ordinamento tributario dalla L. n. 212/2000 e disciplinata all'art. 13 dello Statuto del contribuente. Il Garante del contribuente, quale organo di mediazione tra Amministrazione finanziaria e Società civile, assume un ruolo di primaria importanza nei rapporti intercorrenti tra Fisco e contribuenti, incarnando quei principi di collaborazione e buona fede posti alla base dell'intera struttura dello Statuto, con il preciso intento di dare una veste nuova al rapporto tributario.

Il Garante è istituito presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate (o Direzione delle entrate delle Province autonome), con la precisa funzione tutelare i diritti del cittadino - contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e garantire un rapporto di fiducia tra quest'ultima e la generalità dei contribuenti.

Il Garante è un organo collegiale, connotato da terzietà ed indipendenza, costituito da tre membri, nominati dal presidente della Commissione tributaria regionale, che li sceglie fra soggetti appartenenti a determinate categorie, quali: magistrati, notai, professori universitari (di materie giuridiche ed economiche), dirigenti dell'Amministrazione finanziaria o ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, nonché fra gli appartenenti alla categoria degli avvocati, dottori commercialisti o ragionieri.

Nell'assicurare il corretto svolgimento dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuenti il Garante, pur essendo costituito presso l'Agenzia delle Entrate, di fatto, opera in "piena autonomia" ed è, quindi, sottratto, nello svolgimento delle sue funzioni, ad ogni vincolo gerarchico, piena autonomia da intendersi quale potere di autorganizzazione e potestà regolamentare del Garante, nonché l'assoluta indipendenza del suo operare dalla struttura gerarchica di riferimento.

Tuttavia, è da precisare che l'intervento del Garante è previsto, soprattutto, al fine di tutelare il contribuente nei confronti di comportamenti (e non atti) dell'Amministrazione finanziaria, intervento diretto alla repressione degli stessi piuttosto che alla loro eliminazione o correzione: difatti "nessuna delle ipotesi di intervento del garante previste nel comma 6<sup>182</sup> si riferisce al rapporto giuridico d'imposta, nessuna allude a violazione di diritti, nessuna lascia intendere che il Garante sia tenuto ad intervenire su atti d'imposizione, viziati in fatto o in diritto. Stando, dunque, soltanto alla prima parte del primo periodo del comma 6, le situazioni giuridiche che possono essere denunciate al Garante sono di regola interessi semplici; vale a dire situazioni non tutelabili in via giurisdizionale"<sup>183</sup>.

Nel proseguo del comma 6 dell'art. 13 dello Statuto in commento, però, si legge anche che il Garante "attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente", il che significa che potranno essere segnalate al

---

<sup>182</sup> Art. 13, co. 6, L. n. 212/2000: "Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione".

<sup>183</sup> In tal senso v. ROSINI E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 1, p. 50.

Garante, al fine di attivare le procedure di autotutela, anche quelle situazioni soggettive del contribuente lese da atti di imposizione e, quindi, diritti soggettivi. In questi termini, il Garante del contribuente potrà ingerirsi nei rapporti giuridici d'imposta, attraverso l'attivazione delle procedure di autotutela, con lo scopo di sollecitare la correzione di errate interpretazioni ed applicazioni di norme giuridiche da parte dell'Amministrazione finanziaria. Detto ciò, possiamo affermare, quindi, che la competenza del Garante si estende a tutti gli interessi del contribuente, sia con riguardo agli interessi semplici e agli interessi legittimi, sia per ciò che attiene i diritti soggettivi.

Dunque, in seguito a segnalazioni inoltrate per iscritto da ogni singolo contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato, il Garante ha il compito di:

- Presentare richieste di documenti e chiarimenti agli Uffici, i quali devono rispondere entro 30 giorni;
- rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, al fine di tutelare il contribuente e migliorare l'organizzazione dei servizi, nel rispetto delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente;
- accedere agli Uffici stessi per controllare la loro agibilità al pubblico nonché la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza ai cittadini;
- segnalare norme o comportamenti suscettibili di produrre pregiudizio per i contribuenti;
- attivare l'autotutela;
- presentare una relazione semestrale al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Da quanto detto, si evince che l'attività del Garante consiste sostanzialmente in richieste di documenti e/o chiarimenti agli Uffici competenti o in procedure di autotutela per ciò che attiene gli atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente, un'attività, quindi, di mera informazione, essendo autorizzato il Garante solo a rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici competenti e segnalare casi di particolare rilevanza alla Direzione regionale o alla Guardia di Finanza, con semplici richiami al rispetto delle disposizioni dello Statuto e/o dei termini previsti per il rimborso d'imposta, al fine di migliorare l'organizzazione dei servizi e tutelare i diritti dei contribuenti. Da ciò, emerge la presenza di diverse lacune in merito alle funzioni del Garante, per cui non può parlarsi di veri e propri poteri, essendo gli stessi limitati ad una mera sollecitazione dell'intervento di altri organi, a segnalazioni che il Garante può rivolgergli, non essendo previsti né termini tassativi entro cui l'Ufficio competente deve rispondere alle richieste di autotutela inoltrate dal Garante medesimo, né misure sanzionatorie esperibili dallo stesso in caso di mancata risposta da parte degli Uffici.

Con riguardo alle funzioni del Garante, inoltre, corre l'obbligo di sottolineare che la tutela apprestata da quest'ultimo non può sostituirsi a quella offerta dagli organi giurisdizionali, anche al fine di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo o il risarcimento del danno a favore del contribuente e, difatti, il ricorso al Garante del contribuente non preclude l'attivazione di rimedi giurisdizionali di tutela più incisivi, con finalità differenti rispetto a quelle meramente propulsive affidate al Garante (a meno che non si tratti di "semplici irregolarità", che non integrano una violazione di legge, per cui l'appello al Garante, per sollecitare l'intervento degli organi di controllo al fine di far rispettare le norme dello Statuto, risulta essere l'unico mezzo di tutela previsto in capo al contribuente, essendogli preclusa la possibilità di ricorrere al giudice amministrativo non esistendo alcuna lesione effettiva della sfera giuridica del soggetto passivo). La figura del Garante risulta, pertanto, connessa più ad un ruolo di stimolo sia nei confronti dei contribuenti, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in vista di una sempre più stretta collaborazione tra gli stessi diretta, da un lato, ad una effettiva tutela dei diritti del contribuente e, dall'altro, al miglioramento dei servizi forniti dagli Uffici amministrativi.

A tal riguardo, viene in evidenza l'art. 10 dello Statuto che, nei rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria, impone ad entrambe le parti il rispetto dei principi di correttezza e buona fede e, quindi, l'ossequio del principio di tutela del legittimo affidamento<sup>184</sup>.

Per ciò che attiene il rispetto del principio di buona fede dal lato del contribuente, con la nota sentenza n. 17576 del 2002 la Suprema Corte di Cassazione ha statuito che esso si sostanzia nel non ostacolare l'attività degli organi verificatori e nel non adottare comportamenti "capziosi, dilatori"<sup>185</sup> con l'intento di sottrarre materia imponibile; mentre, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria i principi in esame si atteggiavano diversamente a seconda che si tratti della fase procedimentale<sup>186</sup>, ove a carico dell'Amministrazione è posto l'obbligo, ad esempio, di ritirare, in autotutela, l'atto impositivo illegittimo, nonché l'obbligo di informare il contribuente di ogni fatto o atto che possa causare il mancato riconoscimento di un credito o di un'agevolazione, o di quella processuale<sup>187</sup>. In particolare, il principio della collaborazione e della buona fede, espressione dei principi costituzionali di imparzialità, efficienza e buon andamento dell'amministrazione (ex art. 97, co. 1, Cost.), nonché del concorso di ognuno alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (ex art. 53, co. 1, Cost.), viene connesso all'esigenza di realizzare nell'ordinamento interno un'azione amministrativa efficiente ed efficace, basata sui criteri di coerenza e di non contraddittorietà: in quest'ottica, anche il principio della tutela del legittimo affidamento del contribuente appare una proiezione di quest'ultimo principio nella sfera giuridica soggettiva del contribuente stesso che si sia adeguato, in buona fede, ad una determinata attività amministrativa che appare legittima e coerente<sup>188</sup>.

Inoltre, deve sottolinearsi come, in relazione alla tutela del legittimo affidamento del cittadino, anche la Corte Costituzionale abbia inteso questo principio quale "elemento essenziale dello stato di diritto e limite all'efficacia retroattiva delle leggi interpretative in base all'art. 3, comma 1 della Costituzione"<sup>189</sup>.

Mentre il primo comma dell'art. 10 dello Statuto, si riferisce ai rapporti fra Fisco e contribuente, il secondo comma disciplina il comportamento dell'Amministrazione finanziaria che ha causato l'errore del contribuente, disponendo che: "Non sono irrogate sanzioni né interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa". È sancita, pertanto, la non sanzionabilità e la non irrogabilità di interessi moratori nei confronti del contribuente che si sia adeguato all'originario orientamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, ma la giurisprudenza

---

<sup>184</sup> A tal riguardo v. MARONGIU P., *Il legittimo affidamento nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 239.

<sup>185</sup> Definizione contenuta in Cass., Sez. trib., sentenza del 10 dicembre 2002, n. 17576, in cui la Suprema Corte si è pronunciata sul valore da attribuire ai principi del legittimo affidamento, della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente ed, in particolare, per quanto riguarda sia la loro efficacia che la loro applicabilità a rapporti sorti prima dell'entrata in vigore dello Statuto stesso.

<sup>186</sup> Sull'argomento v. Cass., Sez. trib., sentenza del 7 settembre 2004, n. 18025; Cass., Sez. trib., sentenza del 14 novembre 2003, n. 17219; Cass., Sez. trib., sentenza del 27 settembre 2002, n. 13997.

<sup>187</sup> Sul punto v. Cass., Sez. trib., sentenza del 15 marzo 2004, n. 5270.

<sup>188</sup> Giova rilevare come più volte la Suprema Corte si sia soffermata sulle previsioni di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente e, di recente, con l'ordinanza del 24 febbraio 2023 n. 5743, ha riaffermato il principio secondo cui: "la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione europea" (a tal riguardo, cfr. Cass., ordinanza del 9 gennaio 2019, n. 370).

<sup>189</sup> Sul punto v. Corte cost., sentenza del 4 novembre 1999, n. 416 e sentenza del 22 dicembre 2000, n. 525.

della Corte di Cassazione ha chiarito alcuni punti in ordine alle implicazioni giuridiche del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tenuto, ai sensi della citata norma, comunque, all'adempimento dell'obbligazione tributaria, lasciando la debenza del tributo. Anche su questo punto, rileva la su menzionata sentenza della Corte di Cassazione del 10 febbraio 2002, n. 17576 che, nel considerare meramente esemplificative le ipotesi di tutela previste al comma 2 dell'art. 10 dello Statuto (irrogazioni di sanzioni e richiesta di interessi) ha affermato, altresì, che in caso di comportamento dell'Amministrazione finanziaria contrario al principio di collaborazione e buona fede, previsti al primo comma del medesimo articolo, non solo deriva per il contribuente l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi moratori, ma anche l'inesigibilità dell'imposta, qualora però il mancato versamento sia dovuto a buona fede essendosi conformato il contribuente ad un precedente indirizzo dell'Amministrazione finanziaria<sup>190</sup>.

La tutela del principio del legittimo affidamento in materia tributaria, quindi, si configura quale garanzia della legittima pianificazione fiscale da parte del singolo contribuente, il quale potrà svolgere liberamente (e sempre in buona fede) le proprie valutazioni di convenienza al momento del compimento di fatti o atti rilevanti fiscalmente, sulla base di una disciplina tributaria stabile applicabile al caso in concreto<sup>191</sup>.

Data la stretta relazione tra il principio del legittimo affidamento sancito dallo Statuto, inteso quale principio generale dell'ordinamento tributario, e la figura del Garante, posto a garanzia della tutela dei diritti del contribuente, possiamo rilevare anche una dimensione comunitaria di tale organo, considerato che l'origine e l'evoluzione del principio del legittimo affidamento si rinviene proprio nell'ambito del diritto comunitario.

Ed invero, il principio del legittimo affidamento, non esistendo alcuna norma né nei Trattati né in alcun atto di diritto derivato comunitario che definisca tale principio, è stato affermato dalla Corte di Giustizia nella sua corposa attività giurisprudenziale, la quale nel tempo ne ha delineato i presupposti necessari e ne ha riconosciuto la relativa tutela.

Sulla base dei valori propri dell'Unione europea, infatti, la Corte di Giustizia in numerose sentenze ha affermato e riconosciuto l'esistenza di tale principio quale principio comunitario, un principio non scritto, posto a corollario del principio della certezza del diritto e, pertanto, tutelabile, sia nei confronti del potere legislativo, sia nei confronti del potere amministrativo, in ciascun ordinamento degli Stati membri.

A tal riguardo, nell'ordinamento interno, il Garante del contribuente assume un ruolo fondamentale, svolgendo (ai sensi dell'art. 13 dello Statuto) un ruolo analogo a quello affidato nell'ambito comunitario al Mediatore europeo (organo *super partes* diretto a tutelare il cittadino europeo nei confronti dell'attività posta in essere dalle Istituzioni comunitarie), diretto a far sì che l'attività amministrativa sia svolta nel rispetto dei principi di legalità, trasparenza, semplificazione, imparzialità e buon andamento, tutti principi in stretta correlazione con quello del legittimo affidamento.

E' in tale contesto, quindi, che è possibile scorgere quella dimensione comunitaria del Garante, chiamato a svolgere, seppur sul versante dell'ordinamento tributario interno, di fatto, funzioni simili a quelle del Mediatore europeo (che, diversamente, agisce a fronte di atti e/o di comportamenti delle Istituzioni comunitarie), in tutti quei casi di cattiva amministrazione e

---

<sup>190</sup> Sull'argomento v. MARESCA V., *I principi di tutela del contribuente nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Napoli, 2013, p. 104.

<sup>191</sup> Sul punto v. DE PASQUALE I., *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 813, in cui si afferma che: "anche alla luce degli orientamenti della giurisprudenza europea, l'affidamento assume ormai rilevanza autonoma rispetto ai principi di uguaglianza, capacità contributiva e 'ragionevolezza' cui viene generalmente accostato e rafforza così il divieto di retroattività anche nei casi in cui non emerga una vera e propria lesione del canone dell'attualità richiesto dall'art. 53 Cost.. Peraltro, sarebbe oltremodo riduttivo ricondurre il principio della tutela dell'affidamento ad un mero corollario dell'art. 53 Cost., dovendo piuttosto intendersi come principio di ordine generale, non esclusivo della materia tributaria, e desumibile da altre disposizioni costituzionali, quali gli artt. 2, 3 e 41 Cost.".

comportamenti irregolari tenuti dagli Uffici finanziari, al fine di garantire una sempre più effettiva collaborazione e fiducia tra le parti del rapporto impositivo. In quest'ottica, dunque, la figura del Garante risulta essere in stretta connessione con il principio del legittimo affidamento del contribuente, in quanto tale organo viene attivato o agisce d'ufficio proprio in tutte quelle situazioni in cui viene riscontrata una scorrettezza o irregolarità dell'attività dell'Amministrazione finanziaria<sup>192</sup>.

In conclusione, possiamo asserire che lo Statuto dei diritti del contribuente non contiene diritti "nuovi", ma si limita ad enunciare diritti già presenti nel sistema giuridico<sup>193</sup>, quali principi generali dell'ordinamento tributario che individuano non solo gli obblighi di contribuzione a carico dei cittadini, ma anche i limiti posti dai diritti dei contribuenti al potere statale<sup>194</sup>, e che trovano la propria fonte sia a livello interno, nelle norme costituzionali o nei principi generali dell'ordinamento, sia a livello europeo. Molti di essi, infatti, trovano conferma nel diritto dell'Unione europea, specialmente nella Carta dei diritti fondamentali (e finanche nella CEDU), in cui possiamo rinvenire una serie di principi posti a fondamento di molteplici diritti anche per il contribuente.

### 3. Il volto europeo dello Statuto del contribuente

#### 3.1 Considerazioni introduttive

Il diritto europeo rappresenta un fertile terreno per la nascita e lo sviluppo di diritti applicabili anche in materia tributaria, la cui tutela può essere ricercata, non solo all'interno delle fonti proprie del diritto eurounitario (quali Trattati, regolamenti, direttive), ma anche e, soprattutto, attraverso quei principi europei posti a fondamento di determinati diritti anche per il contribuente. Ciò è stato possibile grazie all'espansione del diritto europeo ben oltre i suoi confini, segnati dal principio di attribuzione, il che ha comportato il superamento di quegli stretti limiti in cui si muoveva l'originaria competenza dell'Unione europea. Ed invero, l'operatività del diritto europeo è andata progressivamente ampliandosi, arrivando a toccare ambiti precedentemente di competenza esclusiva degli Stati membri o dove l'intervento dell'Unione era considerato marginale, come è avvenuto in ambito tributario ed in particolare in materia di imposte dirette. I principi europei, sia con riguardo a quelli direttamente emanati dalle fonti primarie (come le quattro libertà), sia con riferimento a quelli elaborati dalla Corte di Giustizia (come il principio di proporzionalità, di non discriminazione, di buona fede, ecc ...), si

---

<sup>192</sup> Per un approfondimento sul punto v. STRADINI F., *Il garante del contribuente tra principio di legittimo affidamento e diritto comunicario*, in *Attualità del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 257 ss..

<sup>193</sup> In tal senso cfr. GRIPPA SALVETTI M. A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 5, p. 1739: "I principi cui lo Statuto si ispira, infatti, sono immanenti nell'ordinamento, e quindi cronologicamente precedenti alla L. n. 212/2000, per cui hanno tutt'al più trovato in essa una legificazione: essi sono riferibili al dettato costituzionale (nel senso che un ambito costituzionalmente indifferente è inconcepibile proprio per la natura espansiva dei principi costituzionali) senza che questo comporti un effetto diverso dal riconoscimento dello statuto quale legge di attuazione costituzionale".

<sup>194</sup> Come si legge nell'*incipit* della Relazione illustrativa al nuovo Statuto dei diritti del contribuente, redatta dall'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) nel novembre 2014: "L'attuale Legge 27 luglio 2000, n. 212, benché di fondamentale importanza nel contesto del nostro ordinamento, non ha pienamente risposto alle sentite esigenze dei cittadini rispetto ai professati principi di civiltà fiscale espressi dallo Statuto. Lo statuto doveva, infatti, garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e consentire un equilibrato rapporto tra cittadino e fisco fondato sulla leale collaborazione e il legittimo affidamento".

sono così diffusi in modo inarrestabile in tutti gli ordinamenti degli Stati membri ed in ogni ambito del diritto.

In tale contesto, un'importanza decisiva nell'affermazione dei diritti fondamentali in ambito europeo<sup>195</sup> ha assunto il Trattato di Lisbona che, a conclusione di un lungo ed ambizioso percorso iniziato con il Trattato di Maastricht, ha dato pieno riconoscimento all'interno dell'ordinamento dell'Unione europea ai diritti e alle libertà fondamentali stabilite sia dalla Carta di Nizza, sia dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU).

Con particolare riferimento alla Carta di Nizza, solennemente proclamata il 7 luglio 2000, in occasione del Consiglio europeo di Nizza, essa all'epoca non possedeva efficacia giuridica vincolante, ma riuniva in sé il complesso dei diritti derivanti sia dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, sia dagli obblighi internazionali comuni, nonché derivanti dai Trattati comunitari, dal Trattato sull'Unione europea, dalla CEDU e dalla stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU.

Successivamente, come su anticipato, con la firma del Trattato di Lisbona nel 2007, entrato in vigore, poi, nel 2009, è stato modificato l'art. 6 della TUE<sup>196</sup>, il quale contiene ora espresso riferimento alla Carta Europea dei diritti Fondamentali dell'Unione Europea, che acquista da questo momento lo stesso valore giuridico dei Trattati, quale fonte primaria del diritto europeo con particolare riferimento alla tutela dei diritti e delle libertà fondamentali nelle materie di competenza dell'Unione. Di conseguenza "il giudice nazionale, laddove trovi applicazione il diritto dell'Unione Europea, può applicare direttamente i diritti e le prerogative tutelate dalla Carta, anche disapplicando le norme interne incompatibili, in ragione del primato del diritto dell'Unione, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro provvedimento costituzionale; in casi dubbi, invece, il giudice nazionale può ovvero deve (se di ultima istanza) sollevare una questione pregiudiziale dinanzi alla CGUE ai sensi dell'articolo 267 T. F. U. E."<sup>197</sup>.

Ai sensi dell'art. 51 della Carta di Nizza, le disposizioni della Carta medesima si applicano sia alle Istituzioni, organi ed organismi dell'Unione ("nel rispetto del principio di sussidiarietà"), sia agli Stati membri ("esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione"); pertanto, ne deriva che le Istituzioni europee devono rispettare i principi sanciti dalla Carta nei limiti delle proprie competenze e gli Stati membri devono rispettare tali principi soltanto quando agiscono nell'ambito di applicazione del diritto europeo.

Con riferimento, poi, alla portata dei diritti garantiti dalla Carta Europea dei diritti Fondamentali dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 52 della stessa, essi "trovano fondamento nei trattati comunitari o nel trattato sull'Unione europea e si esercitano alle condizioni e nei limiti definiti dai trattati stessi". Inoltre, qualora la Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla

---

<sup>195</sup> Alle origini, infatti, il diritto comunitario non conteneva un espresso riferimento alla tutela ed alla promozione dei diritti fondamentali; la stessa Corte di Giustizia, in mancanza di norme scritte, ritenne di potersi basare sulle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri dell'Unione europea, nonché sulla CEDU, al fine di evitare provvedimenti che fossero in contrasto con i diritti fondamentali riconosciuti e garantiti costituzionalmente in tutti gli ordinamenti degli Stati membri, diritti riconosciuti quali principi generali del diritto comunitario.

<sup>196</sup> Art. 6 TUE (così come modificato dal Trattato di Lisbona): "1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

<sup>197</sup> In tal senso v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *Diriġġo Ġribuġario, CEDU e diriġġi fondamentali dell'U.E.. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017, p. 232.

CEDU "il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. Le disposizioni della presente Carta, laddove riconosca i diritti fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri "tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni". Di grande rilievo è, in particolare, quanto affermato al par. 1 dell'art. 52 della Carta: "eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui", in base a cui, come anche rilevato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, possono essere previste restrizioni all'esercizio dei diritti fondamentali solo nel rispetto dei principi di legalità e proporzionalità.

Per ciò che attiene, invece, la tutela di tali diritti fondamentali, l'art. 53 della Carta prevede che "nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali", riconosciuti sia in ambito europeo, sia in ambito internazionale, sia sulla base di convenzioni internazionali di cui l'Unione e gli Stati membri sono parti, tra cui, in particolare, la CEDU, nonché, in ambito nazionale, nelle costituzioni degli Stati membri.

Possiamo affermare, quindi, che l'ambito di applicazione della Carta di Nizza coincide al massimo con quello di applicazione del diritto dell'Unione e deve offrire una tutela dei diritti fondamentali almeno pari a quella della Convenzione<sup>198</sup>, non potendo esserci contrasto tra le garanzie previste dalle stesse. L'ambito di applicazione della Carta Europea, quindi, risulta essere più ristretta, dovendo agire nello stretto limite imperativo dato dalle competenze assegnate dai Trattati all'Unione. Difatti, in ambito tributario le disposizioni della Carta sono applicabili solo per ciò che attiene i tributi armonizzati, ossia IVA, accise e dazi doganali.

A tal riguardo occorre, però sottolineare che i diritti sanciti dalla Carta vengono in rilievo solo in fattispecie concrete soggette all'applicazione del diritto europeo e che la stessa non contiene disposizioni che si riferiscono espressamente al diritto tributario, ma tutela diritti fondamentali che possono essere applicati anche a situazioni soggettive del contribuente.

In questa prospettiva, i diritti fondamentali enunciati nella Carta di Nizza, maggiormente rilevanti in ambito tributario e che trovano corrispondenza in disposizioni della Convenzione europea, sulla base dell'interpretazione fornita dalla Corte EDU, sono: l'art. 17 sulla tutela della proprietà, l'art. 21 sul principio di non discriminazione, l'art. 47 sul diritto ad un ricorso effettivo ed a un giudice imparziale, l'art. 48 sulla presunzione di innocenza e sui diritti di difesa, l'art. 49 sul principio di legalità e proporzionalità, l'art. 50 sul principio del *ne bis in idem*.

## 3.2 L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: il diritto ad una buona amministrazione

Tra le disposizioni della Carta Europea<sup>199</sup> rilevanti dal punto di vista del diritto tributario e che, diversamente dalle precedenti, non trovano corrispondenza nella CEDU, grande rilievo assume

---

<sup>198</sup> Ma, a differenza della Corte EDU che esamina direttamente il rispetto dei diritti fondamentali contenuti nella Convenzione da parte di uno Stato contraente, la Corte di Giustizia dell'Unione europea si limita ad interpretare le norme del diritto europeo, al fine di fornire al giudice nazionale, in sede di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE, gli elementi necessari per una corretta interpretazione della norma di diritto da applicare al caso concreto.

<sup>199</sup> Il diritto ad una buona amministrazione, seppur contenuto in altri precedenti documenti internazionali, in cui si faceva spesso riferimento all'esigenza di un miglioramento dell'attività amministrativa, è stato sancito per la prima volta espressamente dalla Carta di Nizza, con l'adozione della quale si mirava al raggiungimento di un importante obiettivo: elevare gli *standards* di tutela dei diritti fondamentali, tra cui principalmente quello del diritto in questione.

la previsione contenuta nell'art. 41<sup>200</sup> della stessa che sancisce il diritto di ogni persona ad una buona amministrazione, ossia il diritto di ogni individuo a che l'Amministrazione agisca in modo imparziale, equo ed in tempi ragionevoli al fine di giungere ad una decisione giusta<sup>201</sup>.

La Carta di Nizza, invero, ha avuto il merito di aver cristallizzato in tale norma di diritto positivo quelle garanzie di origine pretoria che già in precedenza la giurisprudenza comunitaria aveva innalzato a rango di principi generali del diritto comunitario, in una sorta di ricognizione generale di quei diritti già esistenti nell'ambito del diritto dell'Unione europea derivanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri e dai diritti sanciti dalla CEDU, innalzando, di conseguenza, gli *standards* europei di tutela dei diritti, con particolare riferimento ai procedimenti amministrativi e, quindi, ai rapporti intercorrenti tra il cittadino/contribuente ed Amministrazione/Amministrazione finanziaria.

Al centro del dettato dell'art. 41 della Carta è posta la tutela dei diritti della "persona"<sup>202</sup> (e non la tutela dell'interesse pubblico), affermando, al primo comma dello stesso, il diritto di ogni persona "a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo": sulla base della giurisprudenza comunitaria, una decisione può dirsi "imparziale" sulla base del principio di buona amministrazione, specialmente con riferimento ad atti amministrativi connotati da ampia discrezionalità, nel momento in cui essa tiene in considerazione "tutti gli elementi di fatto e di diritto disponibili al momento dell'adozione dell'atto". Inoltre, la decisione deve essere predisposta "con tutta la diligenza richiesta e di adottarla prendendo a fondamento tutti i dati idonei ad incidere sul risultato".<sup>203</sup> Per ciò che attiene, invece, al concetto di "equità", l'art. 41 della Carta fa riferimento alla sua accezione procedurale, dovendo l'Amministrazione offrire al cittadino (contribuente) tutte quelle garanzie di difesa, contraddittorio, accesso documentale, trasparenza e motivazione delle decisioni, così come previsto al comma 2 dell'art. 41 medesimo<sup>204</sup> (chiaro, in questo senso, il riferimento all'art. 6 della CEDU sul "Diritto ad un processo equo").

Sempre il primo comma dell'art. 41 della Carta specifica, poi, il diritto di ogni persona a che le questioni che la riguardano siano trattate, oltre che in modo imparziale ed equo, anche "entro un termine ragionevole", quale principio generale del diritto comunitario, già da tempo

---

<sup>200</sup> Art. 41 Carta di Nizza: "1. Ogni persona ha diritto 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. 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) 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; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri. 4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa".

<sup>201</sup> A tal riguardo v. PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 140, in cui si afferma che: "La buona amministrazione da indicazione di valore programmatico è diventata quindi oggetto di veri e propri diritti soggettivi (*ex parte civis*), vincolanti per le istituzioni, gli organi e gli organismi dell'Unione e, si ritiene [...] anche per gli Stati membri nell'attuazione del diritto dell'Unione, che devono essere rispettati (art. 51 CDFUE) allorché l'amministrato decida di chiederne l'applicazione a difesa della sua posizione giuridica soggettiva". Cfr. anche PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, p. 116.

<sup>202</sup> Su cui v. ROCCHETTI G., *Il procedimento di attuazione del diritto, tra ordinamenti nazionali e diritto comune dell'Unione Europea*, Bologna, 2016, p. 33. L'Autore, infatti, afferma che: "a differenza dell'art. 97 Cost., l'art. 41 della Carta di Nizza è formulato in termini di diritti della persona e risponde all'intento di fornire al cittadino europeo taluni diritti in grado di metterlo in diretto rapporto con le Istituzioni sul versante della loro attività amministrativa", quale sintomo di "una profonda modifica intervenuta nella relazione autorità - individuo".

<sup>203</sup> Sul punto v. Trib. UE, sentenza del 19 marzo 1997, T-73/95, Oliveira c. Commissione; Trib. UE, sentenza del 9 luglio 1999, T- 231/1997, *New Europe Consulting* e a. c. Commissione.

<sup>204</sup> Sul punto cfr. CGUE, sentenza del 16 gennaio 2019, C- 265/17 P, Commissione europea c. *UniĠed Parcel Service*.



affermato dalla giurisprudenza comunitaria, in base a cui debbano sussistere termini precisi di conclusione del procedimento amministrativo, da valutare caso per caso, al fine di evitare comportamenti di cattiva amministrazione, termini che consentano, da un lato, all'Amministrazione di pervenire ad una decisione finale corretta e, dall'altro, di tutelare gli interessi dei cittadini – contribuenti da ritardi ingiustificati che possano violare i principi di certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, nonché i diritti di difesa dell'interessato<sup>205</sup>. Con riferimento alla materia tributaria, vi è, pertanto, la necessità di individuare, all'interno delle dinamiche d'attuazione, accertamento e riscossione dei tributi "i termini temporali entro i quali il rapporto tributario nascente dal manifestarsi del presupposto impositivo possa considerarsi ancora pendente, verificando allo scopo se il dato normativo vigente, come interpretato in sede applicativa dalla giurisprudenza di vertice, risponda a criteri di proporzionalità e ragionevolezza nel fissare il momento maturato il quale la vicenda originata da quel presupposto possa considerarsi ormai definitivamente conclusa tra le parti"<sup>206</sup>.

In tale contesto, si colloca la previsione dell'art. 1 della L. n. 241/1990, il quale, disponendo che i principi europei devono essere applicati a tutti i procedimenti amministrativi, afferma anche l'applicazione degli stessi ai procedimenti attivati dall'Amministrazione finanziaria; difatti, i principi europei, data la loro collocazione all'interno della disciplina nazionale, in attuazione dell'art. 1 della L. n. 241/1990, insieme ai criteri di imparzialità, trasparenza ed economicità, informano l'agire dell'Amministrazione, assumendo un ruolo principale all'interno della normativa domestica, quali valori fondamentali che orientano gli interpreti nell'applicazione del diritto interno e che, di fatto, prevalgono anche sulla specialità del diritto tributario.

A tal proposito, però, corre l'obbligo di sottolineare, sulla base di quanto recentemente affermato dalla Suprema Corte di Cassazione (rispetto all'originaria posizione in merito<sup>207</sup>), che il diritto ad una buona amministrazione non può essere applicato al sistema tributario italiano, dato che l'insieme delle garanzie in esso contenute trova applicazione solo nell'attuazione, diretta o indiretta, del diritto dell'Unione<sup>208</sup>. Mentre parte della dottrina ha condiviso tale posizione della Corte, la quale, "ritenendo l'art. 1, L. 241/1990 inadeguato a immettere a sistema i diritti che qualificano la buona amministrazione, ha affermato che gli artt. 51 e 52 della Carta di Nizza escludano dal suo ambito di operatività le materie estranee a quelle definite dalla disciplina, sulle quali possono intervenire altre fonti (Costituzioni, CEDU, leggi statali) che hanno la competenza anche in tema di diritti fondamentali"<sup>209</sup>; altra parte della dottrina, tuttavia,

---

<sup>205</sup> A tal riguardo v. PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, p. 119. L'Autrice afferma che: "Il diritto ad una buona amministrazione è, dunque concretizzazione, il 'precipitato', a livello europeo, del principio generale elaborato dalla Corte di Giustizia la quale lo ha variamente declinato e ha individuato con le sue pronunce una serie di diritti/facoltà della 'persona' che sono espressione, a livello sovranazionale, di un'amministrazione efficiente, imparziale, trasparente". Quindi, afferma ancora l'autrice, "da principio posto a garanzia dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa (*ex parte principis*), assurge a diritto posto a tutela del cittadino (*ex parte civis*) al quale vengono attribuiti gli 'strumenti' per difendersi dal potere pubblico".

<sup>206</sup> In tal senso v. RANDAZZO F., *Il diritto ad un'azione ragionevole entro cui deve essere svolta l'azione impositiva*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 592.

<sup>207</sup> La quale ha inizialmente ammesso l'applicabilità dei principi generali comunitari anche al sistema tributario italiano riconoscendo "la forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali, in ragione della quale non dovrebbero essere tollerate discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo" (cfr. Cass., SS. UU., sentenza del 18 settembre 2014, n. 19667; Cass., sentenza del 14 gennaio 2015, n. 406), ritenendo, altresì, direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale le disposizioni della Carta Europea "in tutti quei casi in cui la normativa interna, pur non costituendo attuazione della normativa europea, venga comunque ad incidere in un'area di competenza dell'Unione o in settori già disciplinati dal diritto dell'Unione" (cfr. Cass., Sez. VI, sentenza del 21 dicembre 2016, n. 54467).

<sup>208</sup> V. Cass., Sez. V, sentenza del 27 settembre 2018, n. 23727.

<sup>209</sup> V. ancora PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 168-169. Sul punto cfr. anche COCIANI S. F., *Il contraddittorio*

afferma che le esigenze del giusto procedimento prevalgono sia sul carattere speciale sia sugli interessi fondamentali del diritto tributario. Ed invero, sulla base di quanto statuito dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, nonché dall'art. 97 della Costituzione, il Legislatore deve prevedere disposizioni che siano espressione sia del principio nazionale di buon andamento dell'Amministrazione, sia del diritto europeo ad una buona amministrazione.

Pertanto, "la disciplina della l. n. 241/90 e il diritto/principio di buona amministrazione sono dunque 'assorbiti' dall'art. 97 Cost., in modo che qualunque valutazione in ordine inapplicabilità dell'art. 41 CDFUE ad una disciplina che non costituisca attuazione del diritto europeo perde di significato, in quanto superata dalla costituzionalizzazione dei 'vincoli imposti dall'ordinamento comunitario' che il nostro legislatore, nell'esercizio della sua funzione, deve rispettare in quanto recepiti e fatti propri dalla Costituzione (art. 117 Cost.)"<sup>210</sup>.

L'art. 41 della Carta, dunque, impone regole direttamente precettive e vincolanti per l'Amministrazione pubblica, sia europea che nazionale, quale "statuto" di garanzie per tutti gli individui (quindi, anche per i contribuenti) nei rapporti con l'Amministrazione, anche quella finanziaria, diritti che quest'ultima deve rispettare nel procedimento di attuazione e nella riscossione dei tributi.

Esso rappresenta, in definitiva, l'insieme di quei diritti procedurali definiti dal modello del cd. "giusto procedimento", quale principio che nell'ordinamento comunitario è diretto ad "assicurare la corretta ed efficace applicazione del diritto europeo da parte delle pubbliche amministrazioni degli Stati membri nei confronti dei cittadini e, in genere, di tutti i soggetti coinvolti nella attuazione delle norme comunitarie"<sup>211</sup>.

Secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia in numerose sentenze<sup>212</sup>, il principio del giusto procedimento amministrativo può trovare esplicazione in una serie di misure dirette alla tutela di posizioni giuridiche all'interno dell'Unione europea, quali, in particolare, la previsione di un contraddittorio tra cittadini e pubblica amministrazione, la motivazione degli atti amministrativi, nonché la tutela giurisdizionale nei confronti di atti amministrativi lesivi di diritti individuali<sup>213</sup>.

L'art. 41 della Carta di Nizza, difatti, oltre al diritto di ogni persona al trattamento delle proprie questioni in modo imparziale, equo ed in termini ragionevoli, al secondo comma (come si dirà a breve) contiene l'enunciazione (seppur esemplificativa) delle garanzie procedurali previste dal modello del giusto procedimento amministrativo poste a tutela dei diritti di ogni interessato, con particolare riferimento: al diritto di essere ascoltato (quale esplicazione del diritto di difesa da esercitare in sede di contraddittorio endoprocedimentale), al diritto di accesso al proprio fascicolo, nonché al diritto alla chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione.

Sulla base di quanto detto, quindi, l'Amministrazione è tenuta ad un generale "dovere di attenzione" per gli interessi di tutti coloro che potrebbero subire un pregiudizio in conseguenza dell'errata condotta dei propri Uffici, concretizzandosi il diritto ad una buona amministrazione

---

*prevenitivo di nuovo all'assegnazione della ConsulGa. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rassegna Tributaria*, 2019, n. 3, p. 541-542.

<sup>210</sup> Sul punto v. sempre PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 172.

<sup>211</sup> In tal senso v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 305.

<sup>212</sup> Cfr. Corte di Giustizia: sentenza del 14 dicembre 1995, C-430/93 e C-432/93; sentenza del 10 luglio 1997, C-261/95; sentenza del 1° dicembre 1998, C-326/96; sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/07.

<sup>213</sup> V. ancora BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 306. L'Autore, a tal riguardo, afferma che: "il principio del giusto procedimento amministrativo può trovare una frequente applicazione in materia tributaria, considerato che il procedimento di attuazione delle norme fiscali implica il coinvolgimento costante della pubblica amministrazione nella fase del controllo e della verifica del comportamento tenuto del contribuente (e dunque nella c.d. fase istruttoria) nonché nella fase della eventuale emanazione dell'atto di accertamento o nella irrogazione delle sanzioni".

dei cittadini (quale declinazione del principio di legalità) anche in altri diritti fondamentali, come il "diritto di informazione" (presupposto essenziale del diritto di difesa e requisito indispensabile del giusto procedimento), quale diritto di ogni persona, destinataria di uno atto amministrativo pregiudizievole, ad essere informata dei fatti, delle circostanze e dei dati su cui potrebbe basarsi la relativa decisione di addebito dell'Amministrazione<sup>214</sup>.

### 3.3. (segue): Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale o preventivo

Il diritto ad una buona amministrazione statuito dall'art. 41 della Carta Europea, come suddetto, si esplica, in particolare, nel diritto al contraddittorio, ossia il diritto di ogni interessato ad essere ascoltato prima che nei propri confronti venga adottato un provvedimento amministrativo per esso lesivo.

Già prima della proclamazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, la Corte di Giustizia aveva riconosciuto l'esistenza del diritto al contraddittorio endoprocedimentale o preventivo, quale declinazione del diritto di difesa applicabile in ambito amministrativo e, con riguardo alla materia tributaria, nel campo dei tributi armonizzati. In numerose pronunce ed, in particolare, nella famosa sentenza del 2008 nel caso *Sopropè*<sup>215</sup>, la Corte ha ribadito che "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo", pertanto, "i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente".

Da ciò, si evince che il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, quale principio generale dell'ordinamento<sup>216</sup>, ha lo scopo, da un lato, di garantire una tutela effettiva della persona coinvolta, la quale può utilmente formulare le proprie osservazioni in merito all'atto adottato dall'Amministrazione nei suoi confronti, dall'altro, di porre l'Amministrazione nella condizione di poter tener conto, nell'adottare la propria decisione finale, di tutti gli elementi del caso, al fine di correggere eventuali errori o far valere eventuali altri elementi che possono cambiare la decisione stessa o, addirittura, evitarla<sup>217</sup>. Ovviamente, il rispetto di tale principio di difesa implica che l'Autorità competente debba esaminare attentamente le osservazioni e gli eventuali nuovi elementi forniti dal cittadino (contribuente) prima di giungere alla propria decisione.

Per ciò che attiene la materia fiscale, occorre precisare che nel nostro ordinamento tributario non è presente una disciplina generale su tale diritto che imponga all'Amministrazione

---

<sup>214</sup> Per un approfondimento sul diritto di informazione dell'Amministrazione finanziaria, anche nella prospettiva comunitaria, v. PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013.

<sup>215</sup> A tal riguardo v. Corte di Giustizia, sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropè*, concernente il settore doganale; sul diritto in esame cfr. anche Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 2002, C-395/00, concernente il settore delle accise.

<sup>216</sup> Sul punto v. TUNDO F., *La rilevanza del contraddittorio procedimentale quale principio generale dell'ordinamento*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2015, fasc.1, p. 0171\_1 ss..

<sup>217</sup> Con riferimento alla dimensione istruttoria, in particolare nel diritto tributario, infatti, "l'Amministrazione estranea al rapporto da accertare, deve verificare dati e circostanze proprie del contribuente: essa usualmente formula delle ipotesi (sulla reale consistenza della ricchezza del contribuente) che attraverso il contraddittorio possono essere adeguate alla realtà individuale". Pertanto, rinunciare al contraddittorio "significa rinunciare ad adeguare il provvedimento alla realtà su cui esso deve incidere, e costringere l'Amministrazione alla adozione di provvedimenti astratti, con sacrificio sia del principio di imparzialità sia a quello di buon andamento della Pubblica Amministrazione". V. MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 22.

finanziaria di attivare il contraddittorio in questione all'interno del procedimento; infatti, le norme previste dalla L. n. 241/1990 relative alla partecipazione del privato cittadino al procedimento amministrativo, non trovano applicazione in ambito tributario, rinvenendosi al riguardo solo singole disposizioni di legge<sup>218</sup> che prevedono il contraddittorio endoprocedimentale, come alcune previsioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente<sup>219</sup>, ed in particolare: gli artt. 6, co. 5, in tema di iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, 10-bis, co. 6, in tema di abuso del diritto e 12, co. 7, in tema di verifiche fiscali<sup>220</sup>. Con riferimento a quest'ultimo, la Corte di Cassazione, in numerose sentenze, anche a SS. UU., ha affermato che, salve particolari condizioni di urgenza, l'atto impositivo emesso dall'amministrazione finanziaria *an tē tempus* è illegittimo<sup>221</sup>, in quanto adottato in violazione del termine posto dal Legislatore a garanzia del rispetto del diritto al contraddittorio endoprocedimentale<sup>222</sup>.

Tuttavia, con particolare riferimento alla materia tributaria, in pronunce successive<sup>223</sup>, la Corte di Cassazione ha nuovamente ribadito la distinzione tra settori nei quali è applicabile il diritto dell'Unione, quale quello dei tributi armonizzati (in cui la disciplina dei singoli tributi è stabilita dagli Stati membri in base a regole comuni dettate dal diritto europeo) e gli altri, come in materia di tributi non armonizzati (dove gli Stati hanno maggiore libertà di articolare i tributi in base alle proprie esigenze)<sup>224</sup>, affermando che in quest'ultime materie l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente sussiste solo nei casi in cui esso sia previsto, a pena di invalidità dell'atto, da specifiche norme; mentre, in materia di tributi armonizzati, in conseguenza della diretta applicazione del diritto europeo, la violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, comporta

<sup>218</sup> Difatti, per ciò che attiene l'applicazione del principio del contraddittorio nei procedimenti amministrativi, "la Costituzione non la prevede (per storica coerenza con il carattere sovraordinato dell'azione della Amministrazione), così come non è previsto, più in generale, nella Costituzione, il principio del giusto procedimento amministrativo. Tuttavia la Corte costituzionale ha ammesso che nel procedimento amministrativo trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi". Per la Corte, pertanto, una sia pur limitata partecipazione alla formazione degli atti risulta imposta per ogni procedimento amministrativo, dipendendo poi dal tipo di procedimento l'ampiezza dei diritti da riconoscere all'interessato". V. MARCHESELLI A, *Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, disponibile su <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/Statuto%20contribuente%20e%20principi%20comunitari.pdf>.

<sup>219</sup> Oltre che in queste disposizioni contenute nella L. 27 Luglio 2000, n. 212, "una forma di partecipazione si rinviene nella disciplina degli studi di settore, della contestazione preventiva dell'illecito, dell'accertamento con adesione, in materia di accertamento sintetico, di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, in tema di contestazione di fattispecie elusive e di accertamento fondato su presunzioni desunte dai conto correnti bancari". V. TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 30-31.

<sup>220</sup> Su cui v. COLI F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente. Nota a sentenza: Corte Costituzionale, 16 luglio 2009, n. 244*, in *Rassegna tributaria*, 2009, n. 6, p. 1787 ss..

<sup>221</sup> In tema di omesso contraddittorio e rilevanza dell'accertamento *an tē tempus* v. MARINO G., *Il principio del contraddittorio tributario, tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione europea. Nota a sentenza: Cass. Civ., 5 novembre 2019, n. 24739, Sez. Trib.*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2014, fasc. 4, p. 570 ss..

<sup>222</sup> V. Cass., SS. UU., sentenza del 29 luglio 2013, n. 18184. Secondo la Suprema Corte, infatti, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale "costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva". Sul punto, cfr. anche Cass., sentenze del 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668.

<sup>223</sup> Cfr. Cass. SS. UU., sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823.

<sup>224</sup> Per un approfondimento in tema di applicazione del contraddittorio nelle imposte non armonizzate ed armonizzate v. VILLANI M., *L'azione amministrativa tributaria tra esigenze di autonomia ed efficienza e garanzie costituzionali ed europee*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2016, p. 284 ss..

sempre l'invalidità dell'atto, a condizione che il procedimento avrebbe potuto avere un risultato diverso in assenza della violazione medesima (cd. "prova di resistenza"<sup>225</sup>). Per l'appunto, i diritti della difesa, compreso il diritto in esame, non rappresentano prerogative assolute dei cittadini/contribuenti, ma possono essere condizionati e/o limitati per effetto della sussistenza di obiettivi di "interesse generale" e non configurino "un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti"<sup>226</sup>. Spetta, pertanto, al giudice nazionale, nell'accertare la violazione del diritto al contraddittorio preventivo, verificare nel caso di specie, sulla base delle circostanze di fatto e di diritto del caso in questione, se quella determinata irregolarità procedurale abbia effettivamente minato il diritto ad essere sentiti del singolo individuo che la invoca, al fine di difendersi in modo più efficace, e se, quindi, il procedimento amministrativo stesso avrebbe potuto comportare un risultato diverso<sup>227</sup>.

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale si pone, dunque, quale strumento di riequilibrio delle persistenti asimmetrie esistenti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e, quindi, tra interesse pubblico all'abbreviazione del procedimento e l'interesse privato all'inviolabilità della sfera personale, domiciliare ed alla tutela del segreto della corrispondenza. E così "l'arcano garanzie/efficienza nel procedimento tributario, secondo un'interpretazione rinnovata e quindi più moderna, è plausibile che si risolva a favore degli interessi del contribuente indagato, sicuramente più elevati, anche e soprattutto sotto il profilo del richiamo al giusto procedimento europeo, rispetto a quelli dell'Amministrazione finanziaria"<sup>228</sup>.

Il contraddittorio preventivo, invero, non è solo contemperamento di interessi, ma si pone quale spazio istruttorio, in cui dominano la ricerca, l'acquisizione e la valutazione di prove o altri elementi utili al fine di ricostruire al meglio la realtà su cui andrà ad incidere, poi, la decisione amministrativa. Esso, infatti, è inserito nella fase procedurale che anticipa l'eventuale processo, dove gli elementi e le prove fornite dal contribuente vengono valutate dialetticamente tra le parti del rapporto d'imposta e non da un giudice terzo ed imparziale, quale strumento di partecipazione del privato alla formazione degli atti amministrativi. In questi termini, il contraddittorio endoprocedimentale rappresenta il mezzo efficace attraverso cui si concretizza, da un lato, il diritto di difesa del contribuente e, dall'altro, il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione<sup>229</sup>.

Con riferimento all'applicazione del diritto al contraddittorio procedimentale in materia di tributi non armonizzati, nel contesto dell'ordinamento interno, il Legislatore, con l'obiettivo di colmare le lacune e le incoerenze del sistema, ha introdotto, con il D. L. 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto crescita, convertito in L. 28 giugno 2019, n.58, art. 4- *ocGies*), l'art. 5- ter nel D. Lgs. n.

---

<sup>225</sup> Su cui v. TURTURRO A., *L'incidenza della CarGga di Nizza sul diriGgŃ tribuGario*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 121-122. L'Autore, tra l'altro, afferma: "che ciò non significa che sia onere del contribuente dimostrare in giudizio che l'omissione del contraddittorio gli abbia impedito di far emergere elementi idonei ad attestare altri profili di illegittimità o l'infondatezza della pretesa fiscale: in tal caso, infatti, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale verrebbe a perdere la sua autonoma rilevanza (e, in effetti, esso non aggiungerebbe alcunché alla tutela del contribuente, che – anche in difetto di tale diritto in fase procedimentale – ben potrebbe impugnare l'atto dell'amministrazione fiscale e contestarne la legittimità)".

<sup>226</sup> Sul punto v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *DiriGgŃ tribuGario, CEDU e diriGgŃi fondamentali dell'U. E..Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017, p. 266: da ciò "ne consegue che non ogni irregolarità nel rispetto dei diritti della difesa, compreso il diritto ad essere sentiti nell'ambito del procedimento amministrativo, costituisce una violazione idonea a inficiare sistematicamente la legittimità del provvedimento adottato".

<sup>227</sup> In questi termini v. Corte di Giustizia, sentenza del 3 luglio 2014, C-129/13 e C130/13, *Kamino*.

<sup>228</sup> In tal senso v. STRIANESE L., *Il contraddiGgŃorio endoprocedimenGale e le persistenGŃi riflessioni sulle asimmetrie Gtra AmminisGrazione finanziaria e contribuente nel rapporto giuridico di imposta: questione di stile o di sostanza?*, in *DiriGgŃo processuale tribuGario. AspetGgi innovativi e criticitGga del conGenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 85 ss..

<sup>229</sup> Su cui v. GIOVANNINI A., *Il contraddiGgŃorio endoprocedimenGale*, in *Rassegna tribuGaria*, 2017, n. 1, p. 13 ss.

218/1997<sup>230</sup> (sull'invito obbligatorio), per ciò che attiene il capo dedicato all'accertamento con adesione delle imposte sui redditi e dell'IVA: tale disposizione prevede l'obbligo a carico dell'Amministrazione finanziaria di notificare al contribuente interessato un invito a comparire, finalizzato all'instaurazione del contraddittorio, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento stesso<sup>231</sup>. La novella impone, quindi, nell'ambito del procedimento tributario dell'accertamento con adesione, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio con il contribuente al fine di definire la pretesa tributaria in via amministrativa. Tale obbligo di emettere l'invito a comparire non è, però, generalizzato, dato che il dettato normativo dell'art. 5-ter del D. Lgs. n. 218/1997 contiene particolari esclusioni che ne limitano la portata applicativa. Difatti, la previsione in esame ha deluso le originarie aspettative in ragione del fatto che essa trova applicazione solo nell'ambito del controllo sostanziale della dichiarazione che si conclude con un avviso di accertamento (o atto omologato) e, per di più, non si applica a tutti i procedimenti tributari, essendone esclusi gli accertamenti parziali (ormai di recente i più usati dagli Uffici finanziari) ed i casi in cui al contribuente venga rilasciata copia del PVC<sup>232</sup>, oltre ai casi di urgenza e fondato pericolo per la riscossione, mentre nulla viene stabilito per tutti gli altri procedimenti promossi dall'Amministrazione finanziaria che potrebbero comportare, in seguito all'adozione dell'atto finale, un pregiudizio per il contribuente<sup>233</sup>.

In definitiva, quindi, come affermato da autorevole dottrina, è necessario un intervento normativo di riforma del sistema tributario italiano, al fine di recepire le indicazioni date dal diritto dell'Unione o, quantomeno, l'introduzione nel nostro ordinamento impositivo di adeguati strumenti che possano garantire in modo efficiente ed efficace il rispetto del principio di buona amministrazione, tra cui rientra, sicuramente, il diritto del al contraddittorio endoprocedimentale<sup>234</sup>.

### 3.4. (segue): il diritto di accesso

Con riguardo al diritto di accedere, è necessario premettere che l'ordinamento europeo riconosce un ampio diritto di accesso agli atti dei procedimenti amministrativi; difatti,

---

<sup>230</sup> Art. 5-ter, D. Lgs. n. 218/1997: "1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. 2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento".

<sup>231</sup> In merito agli inviti a comparire nei procedimenti tributari v. STUFANO S., *La Guglia del contribuente nelle indagini tributarie*, III ed., Milano, 2006, p. 337 ss..

<sup>232</sup> Su cui v. STRIANESE L., *op. cit.*, p. 96 ss..

<sup>233</sup> Sul contraddittorio nel procedimento di accertamento in prospettiva comparata v. PICCOLO C., *Il diritto al contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *AGguazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 193 ss..

<sup>234</sup> In tal senso v. PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 155.

diversamente da quanto stabilito nel nostro ordinamento, l'accesso a tali atti non è subordinato, ex art. 22, Legge n. 241/1990 (come modificato dalla legge n. 15/2000), alla dimostrazione da parte dell'interessato circa l'esistenza di "un interesse diretto, concreto ed attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale sia chiesto l'accesso". Nel sistema dell'Unione europea, quindi, l'accesso può essere richiesto anche al solo fine di un controllo sull'operato della Pubblica Amministrazione, salvo che la diffusione di un determinato documento non risulti lesiva di interessi protetti dall'ordinamento stesso. Tale diritto di accesso è, peraltro, soggetto in concreto a limiti maggiori rispetto a quelli che operano con riguardo ai procedimenti normativi, come a breve si dirà.

Il diritto di accesso al fascicolo dell'interessato è previsto dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, al secondo comma, accanto al diritto al contraddittorio endoprocedimentale, prevede, infatti, "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". Tale diritto (distinto dal diritto di accesso documentale previsto, invece, all'art. 42 della Carta medesima) rappresenta un principio fondamentale del diritto europeo ed applicabile a tutti i procedimenti amministrativi, diritto necessario e diretto a colmare le asimmetrie informative esistenti tra le parti del rapporto d'imposta, affinché le stesse possano agire in condizioni di parità all'interno del procedimento amministrativo (cd. "principio della parità delle armi"). Ogni amministrato, infatti, grazie al diritto in esame, può prendere visione di tutti quei documenti ed elementi di cui l'Amministrazione dispone, e su cui quest'ultima baserà l'eventuale atto finale, al fine di prevederne il contenuto e partecipare alla sua formazione attraverso atti difensivi, quali memorie, osservazioni, ecc ..., nel rispetto della riservatezza e del segreto professionale<sup>235</sup>. Difatti, le uniche restrizioni poste al diritto di accesso, applicabili anche in ambito tributario, sono quelle derivanti dai legittimi interessi della riservatezza e segreto professionale, i quali impongono la tutela della vita privata e dei dati di terzi, nonché l'efficacia dell'azione repressiva. A tal fine, è compito dell'Amministrazione finanziaria esaminare il caso di specie in tutti i suoi elementi ed eventualmente autorizzare un accesso parziale anziché uno generalizzato nell'adempimento dell'obbligo di non divulgare informazioni coperte dal segreto d'ufficio e che possono per loro natura violare il segreto professionale e commerciale. Tuttavia, qualora l'interessato fornisca "indizi precisi e concordanti" sulla pertinenza di documenti al proprio caso concreto, indispensabili per l'esercizio del proprio diritto di difesa, e gli utilizza soltanto in sede giuridica (procedimento amministrativo/giudizio), il diritto di accesso del privato prevale sul diritto al segreto professionale e alla riservatezza dei terzi coinvolti<sup>236</sup>.

Qualora il provvedimento conclusivo del procedimento venga adottato prima che il privato sia stato autorizzato ad accedere al proprio fascicolo, lo stesso è annullabile e non è sanabile da un eventuale provvedimento successivo, sempre che, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa.

Difatti, l'Amministrazione non potrà fondare la sua decisione su documenti e mezzi di prova ai quali l'interessato non abbia avuto previamente l'autorizzazione all'accesso, come ha da tempo statuito il Tribunale dell'Unione europea nella nota sentenza "Solvay" del 1995, con riferimento ad accuse mosse dalla Commissione europea, in difetto di autorizzazione ad accedere al fascicolo, affermando che: "Tenuto conto del principio generale della "parità delle armi", il quale presuppone che in una causa di concorrenza l'impresa interessata abbia una conoscenza del fascicolo relativo al procedimento pari a quello di cui dispone la Commissione, la tesi della

---

<sup>235</sup> In materia fiscale, la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia, ha statuito il diritto di accesso dei contribuenti nella fase istruttoria a tutti i documenti ed elementi utili per l'esercizio dei diritti di difesa, sia se essi siano stati raccolti nell'ambito del relativo procedimento tributario, sia se contenuti in fascicoli di altri procedimenti connessi, salvi obiettivi di interesse generale che prevalgono sugli interessi dei soggetti richiedenti, limitandone la portata. Sul punto cfr. Corte di Giustizia: sentenza del 9 novembre 2017, C-298/16; sentenza del 16 ottobre 2019, C-189/18; sentenza 4 giugno 2020, C-430/19.

<sup>236</sup> Sul punto v. Corte di Giustizia, sentenza del 13 settembre 2018, C-594/16.

Commissione non può essere accolta. Il Tribunale non può ammettere che la Commissione, pronunciandosi sull' infrazione, sia stata l' unica ad avere a disposizione i documenti repertoriati come "V" e abbia dunque potuto decidere da sola se utilizzarli o meno contro la ricorrente, mentre quest' ultima non aveva accesso a tali documenti e non ha dunque potuto decidere parallelamente se utilizzarli o meno per la propria difesa<sup>237</sup>.

In questi termini, il principio della parità delle armi assume in tale contesto il significato di "parità d'informazione" delle parti nel rapporto d'imposta.

In definitiva, occorre, però, rammentare, che essendo il diritto di accesso al fascicolo un corollario imprescindibile del diritto ad essere ascoltati, quali declinazioni del diritto europeo ad una buona amministrazione, esso ha un ambito di applicazione limitato ai documenti delle Istituzioni, organi ed organismi dell'Unione e, quindi, non opera all'interno degli ordinamenti degli Stati membri, sia nell'attuazione del diritto interno, sia nell'attuazione del diritto europeo. Per tali motivi, così come per il diritto al contraddittorio endoprocedimentale precedentemente delineato, "laddove si ritenga che il diritto di accesso al fascicolo non sia applicabile, trova spazio il principio europeo alla buona amministrazione che incorpora in sé quello alla conoscenza del proprio fascicolo, il quale, lo si ribadisce, regola e regge ex art. 1, l. n. 241/90, l'attività dell'Amministrazione anche tributaria, nel rispetto delle prescrizioni e dei limiti previsti dalla normativa interna"<sup>238</sup>.

### 3.5. (segue): il principio di trasparenza e l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione

In linea generale, sulla base del significato letterale del termine "trasparenza", dal latino "*grans parere*" ovvero far apparire, lasciar vedere, lasciar conoscere, con l'introduzione di questo istituto giuridico i cittadini possono essere messi a conoscenza e, quindi, "vedere" in quale modo si formano gli elementi necessari su cui la Pubblica Amministrazione base le proprie scelte, nonché le ragioni di fatto e di diritto che giustificano l'adozione di un determinato provvedimento amministrativo da parte della stessa.

A livello interno, il principio di trasparenza, è stato introdotto dalla L. n. 241 del 1990, così come modificata dalla L. n. 15 del 2005, e stabilisce l'obbligo in capo all'Amministrazione (anche finanziaria) di rendere visibile e, quindi, controllabile all'esterno, il proprio operato e le proprie decisioni; la trasparenza, difatti, contribuisce a rendere conoscibile a tutti i cittadini/contribuenti l'intera azione amministrativa, la quale si riscontra in alcuni istituti giuridici del diritto amministrativo interno, come: il responsabile del procedimento, gli Uffici di relazione con il pubblico, la comunicazione dell'avvio del procedimento e del provvedimento amministrativo, nonché il preavviso di rigetto.

Pertanto, il principio di trasparenza rappresenta per il cittadino un mezzo efficace di controllo sul corretto esercizio del potere pubblico, ma anche un diritto irrinunciabile al fine di comprendere le modalità di operatività della Pubblica Amministrazione, quale espressione del principio democratico posto della nostra Carta Costituzionale alla base della sovranità popolare; infatti, proprio sulla base dei principi costituzionali, la trasparenza si riflette nell'obiettivo generale di perseguire il buon andamento e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

---

<sup>237</sup> V. Tribunale UE, sentenza del 29 giugno 1995, T-30/91, *Solvay SA c. Commissione*, punto 83.

<sup>238</sup> In tal senso v. PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, guide e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 159-160.



Ed invero, il principio in esame si esplicita anche in altri principi generali che devono informare l'attività amministrativa, quali il principio di sussidiarietà, di uguaglianza, di continuità, di parità di trattamento ed imparzialità. Il principio di trasparenza dell'azione amministrativa, di fatto, impone a tutte le Amministrazioni Pubbliche un preciso dovere di cooperazione con il privato cittadino (contribuente), al fine specifico di consentire a quest'ultimo di conoscere gli strumenti che l'ordinamento giuridico, ed in particolare il diritto amministrativo, appresta per la tutela dei propri diritti e posizioni soggettive, che possono essere lese da comportamenti non corretti della macchina amministrativa.

Nello specifico, strettamente collegato al principio di trasparenza è l'obbligo di motivazione<sup>239</sup> della decisione posto a carico di tutte le Pubbliche Amministrazioni nel corso dei procedimenti amministrativi.

A livello europeo, tale obbligo ha origine al tempo del Trattato CECA che, all'art. 15, prevedeva, infatti, che: "*Les décisions, recommandations eĝ avis del la Hauĝe Auĝoriĝe sonĝ moĝivés*"<sup>240</sup> e, successivamente, nell'originario Trattato CEE del 1957 che, all'art. 190, stabiliva che: "I regolamenti, le direttive e le decisioni del Consiglio e della Commissione sono motivati".

Oggi, l'obbligo di motivazione è previsto, in maniera generale per tutti gli atti giuridici, dall'art. 296, co. 2, TFUE, mentre, con specifico riferimento alla materia amministrativa, dall'art. 41, co. 2, della Carta di Nizza, che prevede l'obbligo "per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni", completando, così, il quadro di garanzie in cui si concretizza il diritto ad una buona amministrazione sancito dall'art. 41 della Carta medesima.

Secondo copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, la motivazione deve contenere "gli accertamenti di fatto nonché le valutazioni giuridiche su cui le decisioni si poggiano"<sup>241</sup>, nonché "in modo chiaro ed inequivocabile, l'iĝer logico giuridico seguito dall'autorità comunitaria che ha adottato l'atto, in modo da consentire agli interessati di conoscere le ragioni del provvedimento adottato ai fini della difesa dei loro diritti, e alla Corte di esercitare il suo controllo"<sup>242</sup>.

La motivazione, invero, non rappresenta solo un obbligo normativo ma essa è, soprattutto, la forma sostanziale dell'atto amministrativo emesso dall'Amministrazione, quale elemento fondamentale che permette, non solo di conoscere le valutazioni effettuate dalla medesima Autorità nell'adozione della decisione finale, ma anche, di esercitare il controllo di legalità da parte del destinatario, che potrà proporre ricorso ex art. 263 TFUE all'organo giurisdizionale competente<sup>243</sup>.

Costituendo la motivazione un elemento sostanziale dell'atto, la violazione del relativo obbligo sussiste sia nel caso in cui la stessa sia stata omessa, sia quando essa appaia qualitativamente e/o quantitativamente insufficiente, tanto che, anche una sua successiva integrazione non può

---

<sup>239</sup> Prescritto in ambito europeo dall'art. 296, co. 2, TFUE, per tutti gli atti giuridici.

<sup>240</sup> Il testo ufficiale del Trattato che istituì la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, firmato a Parigi il 18 aprile 1951 è redatto unicamente in lingua francese.

<sup>241</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 20 marzo 1957, C-2/56 e sentenza del 17 novembre 1987, C-142 e 156/84.

<sup>242</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 26 giugno 1986, C-203/85.

<sup>243</sup> A tal riguardo, con espresso riferimento alla materia tributaria, si segnalano alcune recenti pronunce della Corte di Giustizia: sentenza del 6 ottobre 2020, C-245/2019 e 246/2019 e sentenza del 25 novembre 2021, C-437/2019.

porre rimedio alla violazione medesima, quale vizio derivante dalla inosservanza di forme sostanziali nell'adozione dell'atto<sup>244</sup>.

A livello nazionale e con preciso riferimento all'ambito tributario, lo Statuto dei diritti del contribuente, recependo le indicazioni della legge generale sull'azione amministrativa ed in adesione anche alle indicazioni derivanti dal diritto dell'Unione europea, prescrive "l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di motivare tutti i suoi atti – provvedimenti e non – secondo quanto stabilito dall'art. 3, l. n. 241/90, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione' (art. 7); obbligo altresì previsto a pena di nullità anche da disposizioni specifiche delle singole leggi di imposta [...] e che deve essere osservato, come richiesto, anche con riferimento alle osservazioni, alle memorie e/o alla documentazione difensiva prodotte dal contribuente laddove sia stato attivato il contraddittorio preventivo (cd. "motivazione rafforzata")"<sup>245</sup>.

Con particolare riguardo alla tutela dei contribuenti, difatti, la motivazione consente agli stessi di conoscere il contenuto e le ragioni per le quali l'Amministrazione Finanziaria ha adottato quel preciso atto amministrativo, ponendoli anche in condizione di decidere se attivare o meno il controllo sulla decisione medesima, attraverso un ricorso giurisdizionale o un riesame in autotutela.

In definitiva, possiamo affermare che l'azione amministrativa è improntata sui principi generali della trasparenza, della pubblicità e sui principi generali di derivazione europea<sup>246</sup> (un gran numero di principi generali del diritto dell'Unione europea, infatti, sono principi di diritto amministrativo) quali: il diritto al contraddittorio, il diritto di accesso e l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi, espressione del diritto generale ad una buona amministrazione statuito all'art. 41 della Carta di Nizza.

Tali principi generali del procedimento amministrativo, sono applicabili anche al procedimento tributario e possiedono un'importanza decisiva ai fini della tutela del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Tra questi principi, in cui si esplica il buon andamento della Pubblica Amministrazione, ve ne sono alcuni anche di derivazione civilistica, quale il principio di buona fede e la tutela del legittimo affidamento, quali canoni di lealtà e collaborazione a cui devono essere informati tutti i rapporti tra cittadino ed Amministrazione, a salvaguardia del procedimento amministrativo.

La buona fede, pertanto, è posta a presidio dell'aspettativa alla corretta conclusione del procedimento e, prima ancora, alla correttezza e alla lealtà delle trattative, quale regola generale di buona amministrazione e colonna portante del principio europeo del giusto procedimento

---

<sup>244</sup> Infatti, "la motivazione degli atti tributari, requisito di legittimità, pena la loro invalidità, al pari di quanto stabilito a livello europeo, non è suscettibile di integrazione o di modifica nel corso del giudizio, né da parte dell'Amministrazione finanziaria, né del giudice, in quanto il provvedimento, in particolare quello impositivo, stante la sua natura sostanziale, deve contenere tutti gli elementi della motivazione, per consentire al contribuente l'esercizio consapevole del suo diritto di difesa". In tal senso v. PIERRO M, *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 165.

<sup>245</sup> In tal senso v. sempre PIERRO M, *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 164-165.

<sup>246</sup> Su cui v. TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 53. Difatti, "la concezione sempre più sostanzialistica dei rapporti tra Amministrazione pubblica (dunque anche finanziaria) e privato deriva dal recepimento nel nostro ordinamento di principi di rango europeo, quali appunto la necessità sempre maggiore di tutela <<sostanziale>> dei diritti fondamentali".

amministrativo. Il principio di buona fede, come noto, si distingue nelle sue due accezioni: soggettiva, quale convinzione di comportarsi secondo il proprio diritto, ed oggettiva<sup>247</sup>, il comportarsi, cioè, correttamente (cd. "regola di *fair - play*"), quale regola di condotta posta a fondamento dell'azione amministrativa (ed anche istituzionale), che prevede il rispetto della correttezza nell'agire amministrativo<sup>248</sup>.

Tale principio trova applicazione anche in materia tributaria, dato che gli obblighi fiscali comportano per il contribuente un costante rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Infatti, con riguardo al procedimento tributario, il principio di buona fede è ravvisabile all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale, al comma 1, statuisce che: "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"<sup>249</sup>, i quali hanno, pertanto, il dovere di collaborare tra loro, improntando i propri rapporti alle regole del *fair - play*, al fine di comportarsi nel modo meno pregiudizievole per la controparte. Ed invero, come affermato da autorevole dottrina, "il principio di cui all'art. 10, comma 1, diverrebbe, nella sostanza, un criterio ermeneutico di rafforzamento e consolidamento dell'opzione interpretativa volta a valorizzare i principi statutari, in dialogo con il dovere di imparzialità e buon andamento. In questa veste, la buona fede opera sul piano interpretativo per orientare l'azione amministrativa prima, ed il giudice eventualmente poi, ad individuare, tra le varie possibili alternative offerte dalla combinazione delle norme positive e dei principi, la regola di azione conforme ai valori fondanti del sistema costituzionale, con particolare riguardo a quelli dedicati all'attività della pubblica amministrazione"<sup>250</sup>.

### 3.6. Il Codice europeo del contribuente: aspetti generali e nuove prospettive

La Commissione europea, sulla base della comunicazione del 27 giugno 2012, al fine di migliorare l'efficienza e l'efficacia della gestione della riscossione delle imposte, nonché di rafforzare la lotta alla frode fiscale, all'evasione fiscale e all'elusione fiscale ("che limitano la capacità degli Stati membri di riscuotere le imposte e attuare la propria politica economica"<sup>251</sup>), con successiva comunicazione del 6 dicembre 2012, ha adottato un piano d'azione contenente, tra le altre iniziative, il "Codice europeo del contribuente", con l'intento di aumentare all'interno degli Stati membri l'adempimento degli obblighi tributari.

---

<sup>247</sup> Per un approfondimento sul principio di buona fede v. TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 59 ss.; v. anche TRIVELLIN M., *L'impronta della buona fede (in alcune recenti decisioni della Suprema Corte di Cassazione)*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 173 ss..

<sup>248</sup> Su cui v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 304-305.

<sup>249</sup> Sul punto v. MARCHESELLI A., *Accerçamenti tributari e difesa del contribuente. Poçeri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 8, in cui l'Autore afferma che: "si tratta di un principio generale di grande rilievo sistematico e pratico, suscettibile di molteplici applicazioni concrete: contribuente e Fisco hanno il dovere di collaborare fattivamente, adottando il comportamento che, a parità di ragionevole utilità per le proprie ragioni, sia meno pregiudizievole per la controparte".

<sup>250</sup> In tal senso v. TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 40.

<sup>251</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 5.

Attraverso un processo di consultazione *on-line* dei cittadini europei e delle altre parti interessate, iniziato il 25 febbraio 2013 e conclusosi il 15 maggio 2013, relativo alla valutazione dei codici nazionali del contribuente o strumenti analoghi adottati nei vari Stati membri dell'Unione europea, nonché sugli eventuali e possibili contenuti di un codice del contribuente a livello europeo, nonostante alcune perplessità<sup>252</sup> mostrate all'elaborazione di tale codice, la maggior parte dei partecipanti si è espressa favorevolmente alla redazione del Codice europeo del contribuente, sostenendo che lo stesso potesse garantire la parità di trattamento di tutti i contribuenti europei ed una maggiore certezza del diritto, aumentare la trasparenza e ridurre le controversie, nonché rendere uniformi le procedure di adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti europei, migliorando la prassi e la stima prevedibile del carico tributario. Oltre a tale consultazione pubblica, la Commissione europea ha consultato anche tutti gli Stati membri sulla base di un progetto di Codice europeo del contribuente predisposto da un gruppo di Stati membri in collaborazione con la Commissione stessa.

Il Codice in questione, però, non essendo un documento vincolante, non equivale ad uno statuto da dover rispettare rigidamente (come avviene nei vari ordinamenti nazionali), ma è da considerare un modello di comportamento che sia i contribuenti che le amministrazioni fiscali dell'Europa sono liberi di seguire, una guida contenente principi fondamentali che può essere integrata o adeguata dagli Stati membri sulla base dei singoli contesti e delle proprie esigenze nazionali ("Ciascuna giurisdizione ha la propria cultura, politica, legislazione fiscale e le proprie prassi amministrative"<sup>253</sup>).

Conclusa la consultazione pubblica, la Commissione europea ha, così, pubblicato, in data 24 novembre 2016, gli "Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente" contenente una serie di principi fondamentali che riflettono i principali diritti ed obblighi su cui si basano i rapporti tra contribuenti ed Amministrazioni fiscali nei vari Stati membri dell'Unione ("per tutti i contribuenti è importante che le informazioni rilevanti per le questioni fiscali che li riguardano siano disponibili e di facile comprensione"<sup>254</sup>) e fornisce, altresì, ai cittadini europei "una fonte di conoscenze accessibile sui principali diritti ed obblighi che possono attendersi di avere nei rapporti con l'amministrazione fiscale di uno Stato membro diverso dal proprio paese di residenza"<sup>255</sup>.

All'interno del Codice europeo ritroviamo, infatti, i principi generali su cui si basano i rapporti tra i contribuenti e le Amministrazioni fiscali, quale insieme di principi e prassi applicati in tutti gli ordinamenti degli Stati membri, al fine di rafforzare la cooperazione e la fiducia tra le parti del rapporto d'imposta, nonché rendere la tassazione più efficace. A tal fine, tutti i rapporti tra contribuenti ed Amministrazioni finanziarie dell'Europa devono fondarsi sui seguenti principi generali:

- Legittimità e certezza del diritto: in base al quale, i contribuenti devono adempiere i propri obblighi giuridici fiscali, pagando le imposte solo quando sia la legge a richiederlo e le Amministrazioni finanziarie devono applicare la legge in modo ragionevole e coerente e, di conseguenza, adottare le decisioni conformemente al dettato normativo. Inoltre, secondo tale principio, deve essere dichiarato espressamente lo scopo delle leggi, delle regole e delle

---

<sup>252</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 7, secondo cui: "qualsiasi tentativo di redigere un codice vincolante solleverebbe dubbi sotto il profilo della sussidiarietà; molti obiettivi potrebbero essere conseguito meglio a livello nazionale; un simile codice metterebbe insieme principi diversi di giurisdizioni diverse; un simile codice non sarebbe uno strumento efficace per contrastare la frode fiscale e l'evasione fiscale".

<sup>253</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 6.

<sup>254</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 6.

<sup>255</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 7.

procedure fiscali e le Amministrazioni finanziarie potranno applicare le sanzioni soltanto quando previsto dalla legge.

- Non discriminazione e parità di trattamento dei contribuenti: secondo cui, le Amministrazioni fiscali devono promuovere la parità di trattamento dei contribuenti dinanzi alla legge, garantendo che le informazioni ed i servizi siano accessibili a tutti loro in base alle diverse esigenze.

- Presunzione di onestà: per cui i contribuenti devono essere considerati onesti, a meno che non vi siano validi motivi per ritenere diversamente, rimanendo, comunque, in capo alle Amministrazioni fiscali la possibilità di controllare le questioni fiscali degli stessi, effettuando accertamenti e verifiche. Di contro, i contribuenti devono adempiere onestamente alle proprie responsabilità fiscali, pagando quanto dovuto e rivendicando solo ciò a cui hanno diritto, e devono essere onesti e sinceri nei rapporti con le Amministrazioni medesime, fornendo informazioni veritiere, affidabili e complete quando gli vengano richieste, nonché comunicando eventuali variazioni rilevanti di circostanze che possono comportare altri o diversi obblighi tributari a loro carico.

- Cortesia e considerazione: in base a cui i contribuenti devono essere trattati con cortesia e considerazione, ma anche quest'ultimi devono trattare con cortesia le Amministrazioni fiscali offrendo loro una ragionevole cooperazione.

- Rispetto della legge: le Amministrazioni, infatti, devono adottare ogni misura necessaria "per contrastare la frode fiscale e l'elusione fiscale, anche collaborando tra di loro a livello internazionale per ridurre al minimo la possibilità che i contribuenti approfittino di eventuali discordanze tra le normative nazionali allo scopo di non essere tassati in alcun paese"<sup>256</sup>. I contribuenti, pertanto, devono compiere solo le transazioni ed operazioni giustificate da esigenze finanziarie e/o economiche e devono assumersi la responsabilità delle varie operazioni poste in essere consapevoli delle conseguenze in casi di mancato rispetto delle previsioni di legge in materia tributaria.

- Imparzialità ed indipendenza: difatti, l'azione amministrativa deve essere svolta senza alcuna influenza esterna ed in modo neutrale ed i contribuenti devono rispettare tale indipendenza ed imparzialità delle Amministrazioni fiscali senza tentare di influenzare in alcun modo l'agire delle stesse nelle questioni che li riguardano.

- Segreto fiscale e protezione dei dati: le Amministrazioni finanziarie devono proteggere i dati personali dei contribuenti in base a quanto stabilito dalla legge, affinché tali dati non siano comunicati a terzi, salvi i casi in cui sia la legge ad autorizzarlo; inoltre, devono fornire al contribuente che ne faccia espressa richiesta tutte le informazioni che lo riguardano e di cui siano in possesso, in conformità alle leggi nazionali.

- Protezione dei dati personali: secondo cui i contribuenti possono attendersi che le Amministrazioni fiscali richiedano soltanto quelle informazioni rilevanti (che devono fornire in modo sincero e collaborativo) per lo svolgimento delle proprie funzioni e che consentano l'accesso a tali informazioni solo a propri dipendenti autorizzati.

- Rappresentanza: in base a cui, i contribuenti hanno il diritto di essere assistiti e/o rappresentati nei rapporti con le Amministrazioni finanziarie e nelle questioni che direttamente li riguardano (e di cui sono responsabili in conformità alla legge), salva la possibilità per le Amministrazioni fiscali di contattarli direttamente ove necessario.

Ne deriva che "l'efficienza e l'efficacia dei vari sistemi tributari dipendono dal comportamento sia delle amministrazioni fiscali che dei contribuenti"<sup>257</sup> che, nei reciproci rapporti, devono comportarsi in modo collaborativo e rispettare, quanto più possibile, i suddetti principi generali. Le Amministrazioni fiscali, infatti, dovrebbero fornire al contribuente informazioni precise e tempestive per metterli in condizione di adempiere ai propri obblighi tributari, aggiornando

---

<sup>256</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 10.

<sup>257</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 11.

periodicamente le informazioni, anche attraverso modalità *on-line* e campagne di sensibilizzazione dei cittadini e tenendo conto della diversità dei contribuenti, alcuni dei quali non sono in grado di utilizzare i canali di comunicazione digitali e, quindi, prevedere in tal caso deroghe al loro utilizzo.

I contribuenti, dal loro lato, dovrebbero informarsi costantemente sugli obblighi fiscali a loro carico, prendendo visione delle comunicazioni loro inviate dalle Amministrazioni fiscali e chiedendo chiarimenti ove necessario. A tal fine, infatti, i contribuenti dovrebbero poter contattare le Amministrazioni fiscali sulle questioni che li riguardano, poter dialogare con le Amministrazioni stesse, ove ve ne sia bisogno, avendo il diritto di chiedere assistenza e ricevere servizi in modo esauriente e tempestivo.

Le Amministrazioni fiscali dovrebbero, altresì, soddisfare, applicare e rendere accessibile gli *standard* dei servizi fondamentali resi ai contribuenti, definendone in modo chiaro aspetti qualitativi e quantitativi, dato che essi possono variare da un Stato membro all'altro in conseguenza della diversità dei relativi sistemi tributari nazionali.

Per ciò che attiene, poi, le procedure applicabili alle dichiarazioni fiscali, agli accertamenti tributari, alle verifiche fiscali e ai procedimenti di riscossione e recupero coattivo delle crediti tributari, procedure che possono variare da uno Stato membro all'altro, le Amministrazioni fiscali dovrebbero rispettare i diritti dei contribuenti in tali procedure, riducendo gli oneri a carico dei contribuenti e tutelarli dalla concorrenza fiscale derivante dalla frode fiscale; quest'ultimi dovrebbero adempiere in modo leale e corretto ai propri obblighi fiscali, rispettando le procedure ed agendo in modo tale da non ostacolarle<sup>258</sup>. I contribuenti dovrebbero, inoltre, disporre delle informazioni necessarie sulle procedure e sui termini di presentazione delle dichiarazioni, fornendo in esse dati reali e veritieri, rispettandone le scadenze e le rispettive leggi fiscali.

In tema di accertamenti delle imposte, le Amministrazioni fiscali dovrebbero eseguirli in conformità alla legge, fornendo gli eventuali chiarimenti richiesti dal contribuente interessato e apportare le eventuali correzioni in seguito a fatti o circostanze presentate dal contribuente stesso.

Il contribuente, inoltre, con riguardo alle verifiche fiscali effettuate dalle Amministrazioni fiscali, ha il diritto di ricevere informazioni circa i propri diritti ed obblighi, nonché sulla natura della verifica fiscale stessa, al fine di poter fornire chiarimenti sulla propria posizione ed avere l'opportunità di poter discutere l'esito della verifica prima della relazione finale, nonché chiedere un riesame delle conseguenze della verifica fiscale comunicate dalle Amministrazioni fiscali.

Dall'avvio di una verifica fiscale, i contribuenti devono collaborare con le Amministrazioni fiscali fornendo informazioni veritiere e complete in conformità alla legge, mettendo a disposizione delle stesse i libri ed i registri contabili necessari per il calcolo delle imposte dovute.

In riferimento alla riscossione ed al recupero delle imposte, in caso di ritardato o mancato pagamento, le Amministrazioni fiscali possono applicare i relativi interessi e sanzioni previsti dalla legge ed attuare specifiche procedure di riscossione coattiva. Ai contribuenti sono, invece, riconosciuti interessi a carico delle Amministrazioni in caso di pagamenti eccessivi.

In caso di divergenze sulla posizione fiscale del singolo contribuente, le Amministrazioni fiscali ed i contribuenti dovrebbero prendere in considerazione i possibili rimedi interni previsti dalla legge al fine di chiarire, comprendere ed acquisire nuove conoscenze per comporre eventuali controversie; in caso di mancanza di rimedi interni, il contribuente dovrebbe avere il diritto di presentare ricorso e rivolgendosi ai competenti organi giurisdizionali.

---

<sup>258</sup> V. Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016, p. 14: "Per consentire il rispetto di tali procedure, i contribuenti dovrebbero attenersi ai principi contabili e conservare i registri e i documenti giustificativi delle entrate e delle uscite in buone condizioni, garantendone la leggibilità, per il periodo prescritto e conformemente alla legge, allo scopo di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della propria situazione o attività. Tali obblighi valgono analogamente anche nei casi in cui alcuni o tutti i registri sono conservati in formato elettronico".

Sono questi i principi generali e le buone prassi attuate nella maggior parte degli Stati membri dell'Unione europea verso cui è orientato il presente Codice europeo del contribuente, applicabili a tutti i tipi di rapporti intercorrenti tra i contribuenti e le Autorità degli Stati membri competenti in materia tributaria.

Il Codice europeo del contribuente, però, fa riferimento anche a quelle buone prassi, applicate solo in alcuni Stati membri, che potrebbero essere in futuro maggiormente sviluppate e diffuse in tutta Europa, al fine di promuovere un ulteriore miglioramento dell'adempimento degli obblighi fiscali. Al riguardo, il Codice fa riferimento all'Amministrazione digitale ed ai servizi *on-line* offerti ai cittadini nell'adempimento dei propri obblighi tributari, la cui diffusione accelera sensibilmente l'adempimento degli stessi da parte dei contribuenti, in quanto ne riduce drasticamente tempi e costi. Ciò è rilevabile, ad esempio, in tema di dichiarazioni fiscali, dove la compilazione *on-line* risulta essere un metodo di compilazione nettamente più rapido rispetto alle dichiarazioni cartacee (come avviene, ad esempio in Austria), ma anche con riguardo ai metodi di pagamenti elettronici delle imposte (molto diffusi, ad esempio, in Francia), alle certificazioni relative alla propria posizione fiscale reperibili *on-line* (come avviene, ad esempio, in Spagna), alla possibilità di creare un proprio *account* fiscale sui siti *web* appositamente dedicati ai contribuenti, tramite cui eseguire una serie di attività fiscali ed ottenere in ogni momento in tempo reale informazioni sulla propria storia e posizione fiscale (metodo ampiamente utilizzato, ad esempio, in Italia, Danimarca, Estonia, Francia, ecc ...).

Altra prassi utilizzata in alcuni Stati membri, al fine di migliorare l'adempimento degli obblighi fiscali, attraverso una maggiore e più stretta collaborazione tra contribuenti ed Amministrazioni fiscali, è il ricorso a metodi innovativi diretti ad accrescere l'adempimento volontario da parte dei contribuenti stessi. In questa direzione, si pone la cd. "educazione innovativa", in base a cui i contribuenti dovrebbero essere in grado di conoscere con esattezza la normativa fiscale applicabile e come funziona il relativo sistema tributario. A tal fine, le Amministrazioni fiscali dovrebbero attuare programmi educativi rivolti ai contribuenti, per metterli in condizione di conoscere quando sono dovute le imposte, cosa è soggetto a tassazione e, soprattutto, di comprendere chiaramente l'importanza di pagare le tasse, in quanto necessarie allo sviluppo e ad un miglior funzionamento della Società stessa (ciò che avviene, ad esempio, in Austria, Paesi Bassi, Francia, ecc ...).

Di grande importanza, poi, a parere della Commissione europea, è l'abbattimento delle barriere linguistiche e la conseguente promozione dell'uso di una lingua straniera comune (normalmente l'inglese), al fine di garantire una migliore comprensione dei contribuenti (ma anche delle Amministrazioni fiscali) nelle comunicazioni intercorrenti con le Amministrazioni finanziarie di un altro Stato membro diverso da quello proprio di residenza (come di uso in Spagna e Francia; mentre in altri Stati membri, come in Svezia, alcune informazioni, contenute in numerosi siti *web* delle Amministrazioni fiscali nazionali, sono disponibili in lingue diverse da quella ufficiale e dalla lingua straniera di uso comune).

Infine, risulta essere decisiva ai fini di un maggiore adempimento degli obblighi fiscali, l'adozione di misure dirette ad aumentare la trasparenza, sia con riguardo alla pubblicizzazione degli adempimenti fiscali da parte dei contribuenti, sia con riguardo alle decisioni adottate in ambito tributario dalle Amministrazioni fiscali, utile anche a ridurre la frode fiscale, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale (metodi diretti ad una maggiore trasparenza nei rapporti tributari sono utilizzati, ad esempio, in Finlandia, Danimarca e Svezia).

In definitiva, possiamo affermare che, anche se in molti Stati membri sono stati adottati già dei codici dei diritti del contribuente, contenenti i diritti e gli obblighi dei contribuenti nei confronti delle Amministrazioni finanziarie, poiché essi variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro, ciò comporta delle grandi difficoltà per cittadini ed imprese nel conoscere in modo adeguato i propri diritti nei diversi Stati membri e, quindi, nel conformarsi ai relativi obblighi fiscali in situazioni transnazionali. Risulta, pertanto, necessario costituire un modello unitario di codice che definisca un modello di comportamento comune a tutti i contribuenti e a tutte le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione europea, al fine di delineare un

insieme di diritti ed obblighi comuni che possano essere conosciuti e, quindi, applicati e rispettati al di là dello Stato di appartenenza e contribuire a migliorare ed aumentare l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, nonché la repressione della frode fiscale, dell'evasione fiscale e dell'elusione fiscale da parte delle Amministrazioni fiscali in tutto il territorio europeo.

## 4 La tutela del contribuente alla luce dei principi enunciati dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)

### 4.1 Premessa

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) adottata nell'ambito del Consiglio d'Europa, firmata a Roma il 4 novembre 1950<sup>259</sup> ed entrata in vigore il 3 settembre 1953,<sup>260</sup> è un convenzione internazionale, costituita da 59 articoli e suddivisa in due titoli<sup>261</sup>, che tutela i diritti e le libertà fondamentali dell'uomo<sup>262</sup>, le quali costituiscono principi vincolanti sia per il potere legislativo, sia per il potere esecutivo e giudiziario<sup>263</sup>.

Ed invero, nella prima parte della CEDU sono elencati i diritti e le libertà fondamentali riconosciuti a tutti gli individui soggetti alla giurisdizione di ogni Stato membro contraente (quindi anche a coloro che non hanno la nazionalità dello Stato medesimo); mentre nella seconda parte della Convenzione è delineata l'attività della Corte EDU e le modalità di ricorso alla stessa<sup>264</sup>. La CEDU con i suoi protocolli, costituisce un'estensione dei diritti e delle libertà fondamentali della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo, ampliandone i contenuti ed offrendo una tutela giurisdizionale non prevista dal quest'ultima: essa, infatti, trova applicazione negli ordinamenti degli Stati Membri contraenti ed è indirizzata a tutti i giudici nazionali, intervenendo a difesa dei diritti sanciti dalla Convenzione stessa e non rispettati a livello interno. Con preciso riferimento alla materia tributaria, né la Convenzione né i suoi protocolli

---

<sup>259</sup> Ratificata dall'Italia con legge del 4 agosto 1955, n. 848, di: "Ratifica ed esecuzione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950 e del Protocollo addizionale alla Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952".

<sup>260</sup> Organizzazione internazionale fondata a Londra il 5 maggio del 1949, con lo scopo di "attuare un'unione più stretta fra i Membri per tutelare e promuovere gli ideali e i principi che sono loro comune patrimonio e per favorire il loro progresso economico e sociale" (art. 1, par. a, del Trattato istitutivo).

<sup>261</sup> Così come modificata in seguito all'entrata in vigore del Protocollo n. 11 in data 1° novembre 1998.

<sup>262</sup> "Si tenga conto inoltre, che il rispetto di dette libertà fondamentali rappresenta la base della giustizia e della pace nel mondo; inoltre, il mantenimento delle libertà fondamentali si basa su un regime politico effettivamente democratico e sul comune rispetto dei diritti dell'Uomo; gli Stati europei, quindi, sono animati da uno stesso spirito e uniti da un patrimonio di tradizioni comuni, oltre che di ideali politici, di rispetto per le libertà e di prevalenza del diritto, con il fine di garantire che i diritti enunciati nella Dichiarazione Universale ottengano una tutela generale". V. DEFILIPPI C., ANSELMO F., *I ricorsi alla nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 2000, p. 5.

<sup>263</sup> Difatti, "ciò che caratterizza la struttura della CEDU è l'idea della centralità dei diritti fondamentali dell'uomo, da cui discende il principio della loro effettività, ossia della loro 'tutelabilità' e 'giustizialità'". V. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *Diritti fondamentali, CEDU e diritti fondamentali dell'U. E. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017, p. 2.

<sup>264</sup> I diritti e le libertà contenuti nella CEDU (e già sanciti dalla Dichiarazione Universale dei diritti dell'Uomo adottata il 10 dicembre 1948 a Parigi) fanno riferimento esclusivamente alla sfera civile e politica, dato che i diritti economici sociali e culturali sono stati enunciati successivamente nella Carta sociale europea firmata nel 1961 a Torino.



contengono disposizioni espressamente riferite al diritto tributario, non essendo né una Carta dei diritti del contribuente né, tanto meno, uno strumento di armonizzazione fiscale. Ciò è conseguenza del fatto che la potestà tributaria è stata, e su alcuni aspetti lo è tuttora, una prerogativa degli Stati membri, seppur di recente, grazie all'attività della Corte europea, è aumentato il riflesso dei diritti fondamentali all'interno del contenzioso tributario nazionale, ove le parti, nell'articolare le proprie difese, fanno ormai spesso riferimento alle garanzie e alle tutele contenute nella CEDU. Difatti, le disposizioni della Convenzione in esame, che a differenza della Carta di Nizza, non sono soggette a limitazioni a livello di competenza, ma la loro efficacia si estende in ogni settore dell'ordinamento, sono dirette ad evitare che gli Stati membri violino diritti e libertà fondamentali dell'individuo e tale obiettivo, pertanto, può trovare applicazione anche in materia tributaria. Nonostante gli Stati membri godano ancora di un'ampia discrezionalità in tale ambito, potendo stabilire quali tributi imporre, in ragione delle varie esigenze politiche, economiche e sociali del Paese, le previsioni della Convenzione, infatti, possono essere considerate un efficace mezzo di maggior tutela ed arricchimento dei diritti del contribuente, come è rinvenibile nell'unica disposizione in materia fiscale della CEDU, l'art. 1 del Primo Protocollo addizionale, che menziona le "imposte", e nelle disposizioni della stessa che stabiliscono precisi limiti in materia penale.

La Convenzione, quindi, può essere considerata oggi quale strumento di tutela anche per i diritti del contribuente, grazie soprattutto all'azione interpretativa della Corte EDU<sup>265</sup> che, più di recente, ha fortemente esteso le garanzie enunciate dalla CEDU anche a questioni tributarie.

Sul punto, come affermato da autorevole dottrina, occorre sottolineare che "tramite la Convenzione sono stati affermati diritti che però non sono necessariamente diritti nuovi; sono diritti, piuttosto, che spesso evocano valori e principi che trovano altrimenti riconoscimento, o in seno alla nostra Costituzione, oppure nella trama del diritto comunitario. Non di meno, il riconoscimento di tali diritti da parte della Convenzione, non solo ne rafforza il valore e la portata, ma ne consente un ampliamento di operatività, oltre ad offrire ulteriori strumenti di tutela"<sup>266</sup>.

Con riferimento all'applicazione diretta della CEDU in ambito nazionale, occorre evidenziare che, prima della riforma costituzionale del 2001, i Trattati internazionali potevano produrre i propri effetti all'interno dell'ordinamento italiano soltanto in seguito a ratifica. Successivamente a detta riforma costituzionale, che ha modificato l'art. 117, co. 1, Cost., è stato introdotto, quale limite all'attività legislativa, anche il rispetto dei vincoli derivanti dagli obblighi internazionali, il che ha mutato anche il ruolo della Convenzione all'interno dell'ordinamento interno.

Secondo quanto affermato dalla Corte Costituzionale nelle note sentenze gemelle n. 348 e 349 del 24 ottobre 2007, ai sensi dell'art. 117, co. 1, Cost., i diritti e le libertà fondamentali enunciati dalla CEDU costituiscono "norme costituzionali interposte", per cui, a differenza del diritto europeo, non è consentito al giudice nazionale di disapplicare direttamente la norma interna in contrasto con una disposizione della Convenzione (né le disposizioni della Convenzione possono essere in conflitto con le norme della Costituzione), ma in caso di eventuale contrasto tra la normativa interna e le disposizioni della CEDU, si deve rimettere la questione alla Corte Costituzionale per il giudizio di costituzionalità rispetto all'art. 117 Cost.. Pertanto, "fermo il preliminare esperimento del tentativo di interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, <<entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme>>, nel

---

<sup>265</sup> "La giurisprudenza della CEDU sta influenzando sempre di più l'orientamento della dottrina e della giurisprudenza nella tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti"; infatti "detta convenzione può fornire al contribuente alcuni strumenti appropriati per tutelarsi dalle violazioni di diritti fondamentali, a causa delle distorsioni determinate da leggi lacunose e cattiva prassi". A tal riguardo v. VILLANI M., MORCIANO L., *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo*, Lecce, 2017, p. 2, disponibile su <https://www.diritto.it/diritto-tributario-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-delluomo/>.

<sup>266</sup> In tal senso v. CARINCI A., *La tutela dei diritti del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Rivista di diritto tributario*, 2022, n. 3, p. 276-277.

caso in cui questo non sia possibile, il giudice è chiamato ad investire la Corte della questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117".<sup>267</sup> Quindi, il giudice interno, nel verificare se le eccezioni del cittadino siano fondate o meno, deve effettuare un'interpretazione delle norme nazionali conformemente a quelle della Convenzione di cui è stato sollevato il contrasto e, qualora il giudice nazionale non possa eseguire tale interpretazione orientata, deve rimettere la questione oggetto di conflitto alla Corte Costituzionale per il relativo giudizio di costituzionalità per asserita violazione dell'art. 117 Cost..

Successivamente, con la sentenza n. 49 del 26 marzo 2015, la Corte Costituzionale ha, poi, precisato alcune direttive che il giudice nazionale deve seguire per ciò che riguarda l'applicazione delle disposizioni della CEDU nell'ambito delle controversie interne, affermando che, a parte le cd. "sentenze pilota", sono vincolanti per il giudice ordinario solo quelle sentenze della Corte EDU che esprimono un orientamento consolidato ed in caso di contrasto della norma nazionale con quella convenzionale, il giudice interno non dovrà procedere con la disapplicazione della disposizione nazionale, ma dovrà sollevare questione di legittimità costituzionale alla Corte Costituzionale per presunta violazione dell'art. 117 Cost..

Nel caso in cui, nonostante l'esperimento di tutti i rimedi giurisdizionali interni (che devono essere efficaci, adeguati e disponibili, altrimenti è possibile ricorrere direttamente alla Corte EDU), si configuri, comunque, una violazione dei diritti fondamentali tutelati dalla CEDU, è possibile proporre ricorso alla Corte EDU<sup>268</sup> (entro sei mesi dalla data della decisione interna definitiva ovvero non impugnabile, ai sensi dell'art. 35 CEDU).

Gli articoli della CEDU rilevanti in materia tributaria sono, in particolare:

- L'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla CEDU, sulla tutela della proprietà;
- l'art. 6 della CEDU, sull'equo processo;
- l'art. 7 della CEDU, in tema di principio di legalità in materia penale (principio "nulla poena sine lege");
- l'art. 4 del Settimo Protocollo addizionale alla CEDU, relativo al diritto di non essere giudicato o punito due volte (principio del "ne bis in idem").

Altre disposizioni della CEDU applicabili in ambito tributario sono, poi, l'art. 8, sul diritto al rispetto della vita privata<sup>269</sup>, relativamente alla legittimità degli accessi effettuati dall'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente interessato e alla tutela della riservatezza dei documenti e della corrispondenza in generale dello stesso; l'art. 13, sul diritto ad un ricorso effettivo, nel caso in cui sia negato al contribuente il diritto di ricorso immediato al giudice competente; nonché l'art. 14, sul divieto di discriminazione<sup>270</sup>, in base a cui è sancito il divieto per gli Stati contraenti di esercitare la propria potestà tributaria nei confronti dei contribuenti in modo discriminatorio.

Dunque, sebbene la CEDU non contenga espressamente norme specificamente rivolte alla materia tributaria, grazie alla giurisprudenza della Corte EDU, sono stati enunciati una serie di diritti che trovano applicazione anche con riguardo alle posizioni giuridiche dei contribuenti, ai fini della loro tutela nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>267</sup> In questi termini v. CARINCI A., *La tutela dei diritti del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Rivista di diritto tributario*, 2022, n. 3, p. 276-277; v. anche TESAURO F., *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 369.

<sup>268</sup> Per un approfondimento sulle norme processuali del giudizio dinanzi alla Corte EDU v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U. E. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017, p. 2-3-4; v. anche ATTARDI C., *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 67 ss.

<sup>269</sup> Su cui v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 199 ss.

<sup>270</sup> Su cui v. sempre TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 207 ss.

## 4.2 L'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla CEDU: il principio di legalità e il principio di proporzionalità

L'art. 1<sup>271</sup> del Primo Protocollo addizionale alla CEDU<sup>272</sup>, firmato a Parigi il 20 marzo 1952<sup>273</sup>, sancisce il diritto di ogni individuo alla tutela del pacifico godimento dei propri beni. Tale disposizione, l'unica della Convenzione a fare esplicito riferimento alla potestà impositiva degli Stati contraenti, contiene preciso riferimento alla nozione di "bene" e di "interesse pubblico", nonché al "principio di legalità" e di "proporzionalità".

Nell'articolo in commento, il concetto di "bene" viene rapportato ai parametri in base ai quali poter verificare il rispetto da parte degli Stati contraenti dei principi di "legalità" e di "proporzionalità", ovvero la sussistenza del criterio del "giusto equilibrio" tra la protezione dell'"interesse pubblico" o generale e la tutela dell'interesse "di ogni persona fisica o giuridica" al pacifico godimento dei propri beni.

Per ciò che attiene la nozione di "bene", infatti, l'art. 1 del Prot. 1 alla CEDU, non fa esplicito riferimento al diritto di proprietà<sup>274</sup>, ma al godimento di un bene che può, quindi, riguardare, a seconda del caso concreto, non solo beni effettivamente esistenti, materiali o immateriali, ma anche diritti patrimoniali<sup>275</sup>, sulla cui base il ricorrente deve avere una aspettativa legittima<sup>276</sup> di ottenere il godimento effettivo del diritto di proprietà, ovvero, beni di cui abbia già il possesso e non quelli da acquisire, tra cui rientrano anche i diritti di credito<sup>277</sup> e il diritto alla ripetizione di una somma versata indebitamente ai fini fiscali, nonché interessi sostanziali patrimoniali. La

---

<sup>271</sup> "Il Protocollo n. 1 si compone di sei articoli, di cui i primi tre riguardano espressamente i diritti tutelati, mentre gli ulteriori tre articoli disciplinano l'entrata in vigore e l'applicazione del protocollo". In tal senso v. DEFILIPPI C., ANSELMO F., *I ricorsi alla nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 2000, p. 9.

<sup>272</sup> Art. 1, Prot. 1, CEDU: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni Precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende".

<sup>273</sup> L'Italia lo ha ratificato in data 25 febbraio 1952.

<sup>274</sup> Su cui v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 179: "Dalla lettura dell'articolo in commento, emerge chiaramente come il diritto di proprietà - al pari di molti altri diritti garantiti dalla Convenzione - non sia tutelato in maniera assoluta: sono infatti ammessi provvedimenti ablativi, alla duplice condizione del rispetto del principio di legalità e dell'esistenza di una causa di pubblica utilità che giustifichi la misura".

<sup>275</sup> Difatti, la Corte EDU ha sottolineato che possono essere considerati diritti patrimoniali e, quindi, beni, anche altri diritti ed interessi se, al ricorrere di tutte le circostanze del caso, sia possibile individuare la titolarità di un interesse sostanziale tutelato dall'art.1 del Prot. 1 della CEDU (Cfr. Corte EDU, sentenza del 29 marzo 2010, n. 34044/02).

<sup>276</sup> "La Corte ha ritenuto sussistere una 'aspettativa legittima' a godere di un bene, nel contesto dell'articolo 1 del protocollo n. 1, anche quando sussiste il legittimo affidamento dell'interessato in ragione di un atto giuridico, avente una 'solida base giuridica nel diritto interno', che sia idoneo a creare una aspettativa in ordine al riconoscimento della proprietà del bene, a un suo componente o a un diritto strettamente collegato" (Cfr. Corte EDU, sentenza del 24 giugno 2003, n. 44277/98; Corte EDU sentenza del 29 novembre 1991, n. 12742/87), su cui v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 11.

<sup>277</sup> Sul punto, corre l'obbligo di menzionare la sentenza del Consiglio di Stato Francese del 2012 (*Conseil d'État, Plénière fiscale, 9 mai 2012, n°308996*), in tema di crediti d'imposta, in cui "i giudici francesi disapplicano, per violazione ingiustificata dell'art. 1 del Primo Protocollo aggiunto alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali [...], la norma con la quale era stato abrogato, prima della fine del periodo di imposta di riferimento, un credito di imposta 'incentivante', introdotto da una legge precedente". Sul punto e per un approfondimento sulla sentenza in questione v. MARCHESELLI A., *Verso lo Stato dei diritti del contribuente europeo? Dalla giurisprudenza francese uno spunto per la diretta applicazione delle norme Cedu in materia tributaria*, p. 5 ss., disponibile su [http://www.europeanrights.eu/public/commenti/Marcheselli\\_-\\_Cedu\\_e\\_statuto\\_del\\_contribuente\\_europeo.pdf](http://www.europeanrights.eu/public/commenti/Marcheselli_-_Cedu_e_statuto_del_contribuente_europeo.pdf).

stessa Corte di Strasburgo, infatti, ha più volte affermato che le disposizioni della CEDU sono dirette a tutelare diritti concreti ed effettivi.

Al fine del pieno godimento di un bene, l'ingerenza da parte dell'Autorità statale<sup>278</sup> è conforme alle prescrizioni dell'art. 1 del Prot. 1 della CEDU solo quando essa rispetti il principio di "legalità" e non sia arbitraria, ovvero quando le limitazioni alla proprietà siano giustificate da condizioni espressamente previste dalla legge<sup>279</sup>. L'ingerenza pubblica deve, pertanto, essere innanzitutto "legale". Nella Convenzione, la nozione di "legge" deve essere intesa in senso sostanziale, in quanto comprendente anche i principi giurisprudenziali e si riferisce anche alle norme retroattive (difatti, l'applicazione retroattiva di una legge, anche fiscale, di per sé, non è vietata dall'art. 1 del Prot. 1 della CEDU): "dev'essere rispettato il principio di predeterminazione normativa degli obblighi; le leggi devono essere chiare, altrimenti sono lesi i diritti dei contribuenti, che non devono essere soggetti all'arbitrio dell'Amministrazione finanziaria"<sup>280</sup>.

Inoltre, essa richiede che debba sussistere, all'interno dell'ordinamento giuridico dello Stato contraente, una sufficiente base giuridica e che la legge sia sufficientemente precisa, accessibile e prevedibile nella sua applicazione, affinché i destinatari della stessa possano conoscere e prevedere le conseguenze giuridiche delle proprie azioni (principio di "predeterminazione normativa delle limitazioni al diritto di proprietà" affermato dalla Corte EDU, in base al quale la legge può ritenersi "prevedibile" quando essa offra una misura di protezione contro interferenze arbitrarie delle Autorità pubbliche).

Sempre secondo quanto affermato dalla Corte di Strasburgo, l'art. 1 del Prot. 1 della CEDU, oltre a tutelare il diritto dell'individuo al pacifico godimento dei propri beni da ingerenze arbitrarie dello Stato contraente di riferimento, contiene anche obblighi positivi indirizzati agli Stati (tra cui, l'obbligo di predisporre mezzi di difesa adeguati a favore degli interessati, al fine di far valere i diritti tutelati dalle norme della Convenzione), obblighi che possono sussistere sia nei rapporti verticali (Stato- persona), sia in quelli orizzontali (tra privati). Si rileva che tra obblighi positivi e negativi dello Stato non sussiste alcun confine preciso, essendo entrambi sottoposti ad analoghi principi: in entrambi i casi, infatti, occorre verificare la sussistenza di un "giusto equilibrio" tra gli interessi del singolo individuo e quelli della Società.

Come affermato da autorevole dottrina, "si deve precisare, tuttavia, che - in materia fiscale- la Corte ha ritenuto che gli Stati contraenti, nell'ambito della verifica del 'principio di legalità', debba essere riconosciuto un ampio grado di rispetto e latitudine nell'esercizio delle prerogative impositive"<sup>281</sup>.

L'ingerenza dell'Autorità statale nel pieno godimento del bene del singolo individuo, oltre che essere legale, può verificarsi solo a condizione che vi sia un "interesse pubblico" o generale della comunità. Tale interesse pubblico o generale, secondo quanto affermato dalla Corte EDU<sup>282</sup>, deve essere inteso in senso estensivo, includendo anche considerazioni di tipo politico, economico, sociale, ecc ..., con riferimento ai bisogni della società stessa, la cui conoscenza

---

<sup>278</sup> "Resta salvo, comunque, il diritto degli Stati di attuare le leggi reputate necessarie per regolare l'uso del diritto di proprietà, in conformità all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle tasse, di altri contributi o di eventuali sanzioni". Su punto v. DEFILIPPI C., ANSELMO F., *I ricorsi alla nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 2000, p. 9-10.

<sup>279</sup> Cfr. Corte EDU, sentenza del 20 aprile 2009, n. 75909/01; Corte EDU, sentenza del 3 maggio 2000, n. 31524/96 e n. 24638/94.

<sup>280</sup> In tal senso v. TESAURO F., *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 370-371.

<sup>281</sup> Sul punto v. ancora GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 16.

<sup>282</sup> A tal riguardo cfr. Corte EDU, sentenza del 4 novembre 2013, n. 66529/11; Corte EDU, sentenza del 31 maggio 2011, n. 46286/09; Corte EDU, sentenza del 30 giugno 2005, n. 46700/99; Corte EDU, sentenza del 20 luglio 2004, n. 37598/97; Corte EDU, sentenza del 5 gennaio 2000, n. 33202/96.

diretta spetta alle Autorità nazionali, le quali beneficiano di un ampio potere discrezionale nel pronunciarsi sull'esistenza dell'interesse pubblico o generale che giustifichi la limitazione del pacifico godimento della proprietà della persona, sempre che tale scelta non sia "manifestamente sprovvista di base ragionevole"<sup>283</sup> e sia, quindi, irragionevole ed arbitraria.

La Corte di Strasburgo ha affermato, altresì, che anche quando l'ingerenza statale nel pacifico godimento dei beni dell'individuo sia legittima e diretta al perseguimento di un interesse pubblico o generale, essa deve, comunque, rispettare il "principio di proporzionalità"<sup>284</sup>, ovvero, deve essere appropriata rispetto al fine perseguito e necessaria al suo raggiungimento, tale da non generare una sproporzione tra il pregiudizio causato al singolo ed il contributo procurato alla Società, al fine di non cagionare un onere eccessivo a carico dell'individuo che infici il criterio del "giusto equilibrio" e, quindi, contrasti con il principio generale di proporzionalità<sup>285</sup>. Pertanto, al fine di verificare la sussistenza del "giusto equilibrio" è necessario effettuare un' valutazione complessiva degli interessi in gioco, in relazione sia allo scopo perseguito che alla situazione personale del singolo individuo interessato (considerando la buona fede ed il comportamento delle parti), concludendo che non è rispettato il parametro del "giusto equilibrio" nel caso in cui, al termine di tale verifica, l'individuo abbia dovuto sostenere un onere o un svantaggio sproporzionato rispetto agli altri interessi presi in considerazione.

Con espresso riferimento alla materia fiscale, occorre sottolineare che tale ingerenza statale, è giustificata dalla previsione contenuta nel secondo paragrafo dell'art. 1 del Prot. 1 della CEDU, con riguardo al pagamento delle imposte, di altri contributi o delle ammende, settori ove le Autorità nazionali possiedono un margine di discrezionalità molto più ampio, rientrando l'imposizione dei tributi nella competenza statale<sup>286</sup>.

Dunque, la Corte di Strasburgo se, da un lato, riconosce agli Stati contraenti un'ampia discrezionalità nelle scelte da adottare e nei mezzi impiegati per realizzarle, soprattutto per ciò che attiene gli aspetti della materia tributaria, dall'altro, si riserva la facoltà di valutare, sulla base del principio di legalità, se tale ingerenza statale rispetti il principio del "giusto equilibrio" e, quindi, il principio di proporzionalità, tra l'interesse pubblico o generale della Società e l'interesse alla tutela del diritto di proprietà del singolo individuo<sup>287</sup>.

---

<sup>283</sup> Su cui v. Corte EDU, sentenza del 21 febbraio 1986, n. 8793/79, 46.

<sup>284</sup> Per un approfondimento sul "principio di proporzionalità" in sede internazionale e comunitaria (europea), v. MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 16 ss.; v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 295 ss.; v. BUCCICO C., *Il principio di proporzionalità*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 71 ss.; v. MARCHESELLI A., *Lo scudo del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, disponibile su <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/Statuto%20contribuente%20e%20principi%20comunitari.pdf>; cfr. anche Corte di giustizia, sentenza del 15 aprile 2021, n. 935.

<sup>285</sup> Cfr. Corte EDU, sentenza del 27 ottobre 2015, n. 35399/05; Corte EDU, sentenza del 12 marzo 2013, n. 49407/08; Corte EDU, sentenza del 30 giugno 2011, n. 8916/05; Corte EDU, sentenza del 18 maggio 2010, n. 16021/02.

<sup>286</sup> A tal riguardo v. TESAURO F., *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 370, in cui l'Autore afferma che: "[...] Dev'esservi però un 'giusto equilibrio' tra interesse collettivo e tutela dei diritti individuali; l'imposta non deve essere un onere eccessivo né recare un sostanziale danno alla situazione finanziaria dell'individuo. E' insomma previsto un limite massimo all'imposizione. Ma non sono escluse le leggi tributarie retroattive. L'art. 1 del Protocollo implica che le leggi d'imposta devono rispettare il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione".

<sup>287</sup> Per un maggiore approfondimento sui principali e più interessanti casi esaminati dalla Corte EDU sull'applicazione dell'art. 1 del Prot. 1 della CEDU in materia tributaria v. sempre GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 23 ss.; v. anche TURTURRO A., *op. cit.*, p. 180 ss..

## 4.3 L'art. 6 della CEDU sull' "equo processo": il diritto di accesso al giudice, il principio della parità delle armi ed il diritto al silenzio

I diritti fondamentali dell'individuo vengono tutelati dalla CEDU non solo da un punto di vista sostanziale, ma anche processuale, prevedendo all'art. 6 il diritto ad un "processo equo"<sup>288</sup>, i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono applicabili anche al processo tributario<sup>289</sup>, seppur solo nel caso in cui oggetto di contestazione siano le sanzioni amministrative tributarie sostanzialmente penali<sup>290</sup> (le sanzioni amministrative tributarie, infatti, rientrano normalmente nella nozione di "accusa penale"<sup>291</sup>), essendo escluse le controversie tributarie dall'applicabilità delle garanzie dell'equo processo sancite dall'articolo in esame da quelle riferite ai diritti ed obblighi in materia civile<sup>292</sup>, dato che le stesse riguardano il nucleo della potestà statale, dove la relazione tra contribuenti e Stato è di carattere prettamente pubblico<sup>293</sup>.

---

<sup>288</sup> Art. 6 CEDU: " 1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. 2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. 3. In particolare, ogni accusato ha diritto di: (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; (c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; (d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a scarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; (e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza".

<sup>289</sup> Sulla conformità del processo tributario alle previsioni del giusto processo v. AMATUCCI F., *Le principali criticità del contenzioso tributario alla luce del principio del giusto processo*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 1 ss., in cui si legge, tra l'altro, che "la conformità del processo tributario al principio del giusto processo e in particolare all'effettività dei diritti ed alla parità delle parti, non può prescindere da una revisione del sistema probatorio tributario attualmente ancora limitato e circoscritto alle singole fasi (accertamento, riscossione, contenzioso)". Per un approfondimento storico-sistematico sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alla materia tributaria v. DORIGO S., *Considerazioni storico-sistematiche sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 94 ss..

<sup>290</sup> Sul punto v. GIORDANO R., *Il processo tributario nel prisma delle garanzie dell'equo processo*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 558 ss.; v. TESAURO F., *Tugela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 373 ss., in cui l'Autore, tra l'altro, afferma: "Si riconosce, innanzitutto, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie. Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco"; v. GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (Riflessione breve su giusto processo e art. 6 CEDU)*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 275 ss.;

<sup>291</sup> Su cui v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 74, in cui si legge: "Quanto alla nozione di 'accusa penale' [...] è interpretata in senso estensivo dai giudici di Strasburgo, fino a farvi rientrare una vasta tipologia di procedimenti amministrativi a carattere sanzionatorio; ciò anche per evitare che gli Stati contraenti possano aggirare le salvaguardie previste dalla Convenzione in materia penale (cfr. gli articoli 6 e 7 della Convenzione e l'articolo 4 del settimo protocollo addizionale alla CEDU)".

<sup>292</sup> Secondo quanto affermato dalla Corte EDU, infatti, "rientrano nella materia civile le controversie vertenti su diritti di carattere privato ossia quelle fondate sull'assunta violazione di un diritto di natura patrimoniale" (cfr. Corte EDU,

Accanto ai requisiti oggettivi e soggettivi, l'articolo in commento delinea dapprima le caratteristiche generali del "processo equo", nonché le nozioni autonome di "diritti e doveri di carattere civile" e di "accusa penale".

Il diritto ad un equo processo rappresenta una caratteristica essenziale dello Stato di diritto, quale garanzia della salvaguardia dei diritti e delle libertà fondamentali degli individui, i quali possono ricevere un'effettiva tutela solo qualora la giurisdizione venga esercitata in modo corretto dai giudici nazionali degli Stati contraenti. Quest'ultimi "hanno, pertanto, l'obbligo di risultato" di garantire un "processo equo" e, dunque, di adottare le opportune misure positive volte a garantire i diritti di cui all'art. 6, potendo solo scegliere - con ampio margine di apprezzamento (ossia di valutazione discrezionale delle diverse esigenze, ai fini del bilanciamento degli interessi contrapposti) - quelle misure che meglio realizzano tale risultato; il tutto sotto il controllo della Corte EDU circa il corretto raggiungimento dei risultati imposti dalla Convenzione"<sup>294</sup>.

Per ciò che attiene i requisiti oggettivi del "processo equo", il par. 1 dell'art. 6 della CEDU sancisce, difatti, il diritto di ogni individuo a che il processo che lo riguarda sia: equo, pubblico e condotto in un termine ragionevole. Con riguardo al requisito della "equità", essa rappresenta un riflesso dei principi di pienezza ed effettività che devono connotare la tutela giurisdizionale, principio di equità, applicato in materia penale in modo più rigoroso rispetto alla materia civile, che è pregiudicato quando nel processo non venga rispettata la parità delle parti, per cui una parte è in una posizione sostanzialmente di vantaggio rispetto all'altra (cd. "principio della parità delle armi"). Tale principio della parità delle armi, viene considerato il principale ed indispensabile requisito del "processo equo", il quale prevede che le parti di un processo possano ragionevolmente presentare la propria causa in condizioni di uguaglianza, nonché l'obbligo per il giudice adito di esaminare in modo effettivo gli argomenti ed i mezzi di prova presentati da entrambe le parti. A tal fine, essenziale è lo svolgimento dello strumento processuale del contraddittorio, che offre alle parti in causa la facoltà di controdedurre in relazione agli atti, documenti e prove depositati dalla controparte, con il fine di influenzare la decisione finale del giudice *a quo*.

Il principio del contraddittorio processuale, infatti, prevede, da un lato, la possibilità di poter presentare al giudice tutta la documentazione e le prove finalizzate all'esito positivo della propria azione, dall'altro, di conoscere e controdedurre su quelli offerti dalla controparte allo stesso fine<sup>295</sup>.

Presupposto per l'applicazione delle garanzie del "processo equo" contenute nel par. 1 dell'art. 6

---

sentenza del 28 giugno 1978). In tal senso v. GIORDANO R., *op. cit.*, p. 556.. A contrario v. GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (Riflessione breve su giusto processo e art. 6 CEDU)*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 279, in cui si afferma: "La qualificazione compiuta dalla Corte europea del rapporto d'imposta e delle connesse situazioni giuridiche soggettive è assai discutibile e la loro esclusione dalle garanzie convenzionali (ad eccezione, sempre a parere della Corte, delle situazioni giuridiche collegate a rimborsi, se il fondamento della pretesa di rimborso non ha natura fiscale) è già stata sottoposta a serrata e convincente critica dalla migliore dottrina (Gallo, Russo, Tesaurò)".

<sup>293</sup> Sul punto cfr. Corte EDU, sentenza del 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Repubblica italiana*, che rappresenta il *leading case* in cui la Corte ha stabilito che: "la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante". V. in dottrina ATTARDI C., *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 150 ss.; v. VILLANI M., MORCIANO L., *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo*, Lecce, 2017, p. 6 ss., disponibile su <https://www.diritto.it/diritto-tributario-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-delluomo/>.

<sup>294</sup> In tal senso v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 69; v. anche Corte EDU, sentenza del 12 febbraio 1985, n. 9024/80.

<sup>295</sup> Altre ipotesi che possono comportare la violazione del principio della parità delle armi tra le parti nel processo sono, ad esempio, la mancanza di chiarezza delle disposizioni legislative, le interpretazioni dei giudici nazionali, nonché la necessità di un trattamento paritario dei testimoni delle parti in causa, da valutare caso per caso e sulla base delle circostanze del caso concreto considerato nella sua interezza.

della CEDU è il "diritto all'accesso al giudice", ovvero il diritto alla tutela giurisdizionale, quale possibilità per ogni individuo di adire un giudice nazionale a garanzia e difesa delle proprie pretese, previsto all'art. 13 della Convenzione (diritto ad un ricorso effettivo)<sup>296</sup>, a sua volta connesso all'art. 35 della CEDU (condizioni di ricevibilità)<sup>297</sup>, che statuisce la regola generale del previo esperimento dei rimedi interni quale condizione per poter adire la Corte EDU, con possibilità di proporre ricorso direttamente alla Corte di Strasburgo solo nei casi in cui non vi siano rimedi interni capaci di tutelare efficacemente i diritti fondamentali degli individui interessati<sup>298</sup>.

Tale diritto, tuttavia, non è assoluto, essendo previsto un certo margine di discrezionalità in capo allo Stato contraente, il quale potrà limitare tale diritto di accesso al giudice nei limiti dello scopo legittimo e nel rispetto del principio di proporzionalità tra l'obiettivo perseguito ed i mezzi impiegati per perseguirlo, non potendo le eventuali restrizioni statali compromettere l'effettiva portata del diritto stesso<sup>299</sup>. Al riguardo, sono compatibili con il diritto di accesso al giudice, ad esempio, la previsione di fasi preventive dinanzi le Autorità amministrative, fatta salva la possibilità per la parte che la relativa questione sia ulteriormente esaminata da un organo dotato di piena giurisdizione o eventuali restrizioni di carattere procedurale, quali i requisiti di ammissibilità all'impugnazione previsti per legge. Infine, il diritto di accesso al giudice può essere pregiudicato da eventuali lacune legislative o irregolarità procedurali con specifica rilevanza sostanziale<sup>300</sup>.

Strettamente collegato al principio della parità delle armi è, poi, il divieto per lo Stato contraente di influire sui processi in corso attraverso l'emanazione di norme retroattive. Difatti, sebbene

---

<sup>296</sup> Art. 13 CEDU: "Ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone agenti nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali".

<sup>297</sup> Art. 35 CEDU: " 1. La Corte non può essere adita se non dopo l'esaurimento delle vie di ricorso interne, qual è inteso secondo i principi di diritto internazionale generalmente riconosciuti ed entro un periodo di sei mesi a partire dalla data della decisione interna definitiva. 2. La Corte non ritiene alcuna domanda singola avanzata sulla base dell'art. 34, se: a) è anonima; oppure b) è essenzialmente la stessa di una precedentemente esaminata dalla Corte o già sottoposta ad un'altra istanza internazionale d'inchiesta o di regolamentazione e non contiene fatti nuovi. 3 La Corte dichiara irricevibile qualsiasi ricorso individuale presentato in applicazione dell'articolo 34 qualora ritenga: a) che il ricorso è incompatibile con le disposizioni della Convenzione o dei suoi Protocolli, manifestamente infondato o abusivo; oppure b) che il ricorrente non ha subito alcun danno rilevante, a meno che il rispetto dei diritti dell'Uomo garantiti dalla Convenzione e dai suoi Protocolli non esiga un esame del ricorso per quanto riguarda il merito e a patto di non rigettare, per questa ragione alcuna causa che non sia stata debitamente esaminata da un tribunale interno. 4. La Corte respinge ogni domanda che consideri irricevibile in applicazione del presente articolo. Essa può procedere in tal modo in ogni fase della procedura".

<sup>298</sup> Con riferimento ai poteri della Corte in relazione alle garanzie contenute nell'art. 6 della CEDU, essa ha esclusivamente il compito di verificare se il processo sia stato equo e, quindi, rispettoso dei requisiti previsti dalla norma in questione, non avendo la facoltà di riaprire i casi decisi dai giudici nazionali, in quanto essa non può interpretare il diritto interno e valutare le prove ai fini della decisione della controversia oggetto di giudizio a livello nazionale, salva la condizione che eventuali errori abbiamo leso i diritti e le libertà garantite dalla CEDU (cfr. Corte EDU, sentenza del 23 febbraio 2016, nn. 46632/13 e 28671/14; Corte EDU, sentenza del 7 aprile 2009, n. 26652/02; Corte EDU, sentenza del 18 marzo 2008, n. 9939/02; Corte EDU, sentenza del 20 novembre 2008, n. 391/03).

<sup>299</sup> Sul punto cfr. Corte EDU, sentenza del 3 dicembre 2009, n. 8917/2005; Corte EDU, sentenza del 2 giugno 2008, n. 21638/2003;

<sup>300</sup> Con specifico riferimento all'ambito tributario v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 88, in cui si afferma: "In materia tributaria, una fattispecie in cui il diritto alla tutela giurisdizionale sembra essere compromesso [...] riguarda le ipotesi in cui l'esecuzione esattoriale divenga illegittima per motivi sopravvenuti (ad esempio, per sopravvenuta sospensione cautelare del propedeutico atto impositivo). In tali casi, infatti, succede spesso che, da un lato, i giudici tributari ritengono che non sussista la giurisdizione tributaria ai sensi dell'articolo 2, comma 1, ultimo periodo, del d. lgs. n. 546/1992, stante l'intervenuto pignoramento, e, dall'altro lato, i giudici ordinari declinino anch'essi la propria giurisdizione, in quanto l'articolo 57, comma 1, lettera a), del d. P. R. n. 602/1973 esclude l'esperimento dell'opposizione alla esecuzione di cui all'articolo 615 c. p. c. in materia di riscossione coattiva (salvo per contestare la pignorabilità del bene)".



l'art. 6, par. 1, della CEDU non preveda, in linea di principio, tale divieto (se non in particolari casi relativi alla materia penale), la Corte EDU ha elaborato, sulla base del rispetto dello stato di diritto e del principio dell'equo processo, il diritto per le parti di un processo a che il legislatore non interferisca con l'amministrazione della giustizia emanando norme retroattive in corso di giudizio che possano modificare i parametri sostanziali di riferimento del giudizio stesso<sup>301</sup>. Inoltre, la norma retroattiva per essere lecita deve, comunque, essere giustificata da un interesse di tipo generale ed imperativo del potere pubblico, nonché rispettare il principio di proporzionalità. Secondo quanto affermato, in proposito, dalla Corte Costituzionale, l'attività legislativa diretta all'emanazione di norme retroattive deve essere esercitata entro stretti limiti (salvo i casi previsti dalla legge in materia penale); essa, infatti, deve trovare la propria giustificazione nella necessità di tutelare beni e valori costituzionalmente garantiti e non deve arrecare pregiudizio ad altri valori o interessi, altresì, protetti dalle norme costituzionali, nonché rispettare i principi generali della ragionevolezza, del divieto di non discriminazione, della tutela del legittimo affidamento, della coerenza e certezza dell'ordinamento giuridico nel suo complesso<sup>302</sup>.

Desunto dal principio dell'equo processo e dai modelli internazionali di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo è il "diritto di rimanere in silenzio" e a non rendere dichiarazioni auto-incriminanti (cd. principio "*nemo tenetur se detegere*"), derivante dalla materia penale, ma che trova legittima applicazione anche in materia tributaria (essendo considerate, come suddetto, le sanzioni tributarie sostanzialmente di natura penale). Tale diritto, difatti, si sostanzia nella garanzia per l'accusato di non subire pressioni coercitorie da parte delle autorità, dirette di ottenere prove in modo improprio e contro la volontà dell'accusato stesso, ed è applicabile a tutti i tipi di sanzioni penali e sin dalla fase delle indagini, al fine di evitare errori giudiziari ed assicurare un processo equo. Inoltre, si può notare, secondo quanto affermato dalla Corte EDU, come: "il diritto a non cooperare alla propria incolpazione comprenda altresì il diritto di chiunque sia sottoposto ad un procedimento amministrativo – che potrebbe sfociare nella irrogazione di sanzioni di carattere 'punitivo' – a non essere obbligato a fornire all'autorità risposte delle quali potrebbe emergere la propria responsabilità, sotto la minaccia di una sanzione in caso di inottemperanza".<sup>303</sup>

A tal riguardo, l'accusato, al fine di non rendere dichiarazioni auto-incriminanti, deve essere adeguatamente informato del proprio diritto a non rispondere e, quindi, di rimanere in silenzio, e può rinunciare al diritto in questione, fornendo il consenso a rilasciare dichiarazioni, solo se tale scelta sia stata pienamente informata e sia stata assunta con l'assistenza di un avvocato. Tuttavia, occorre precisare che il diritto al silenzio non è un diritto assoluto, tanto che esso può essere utilizzato quale elemento di prova da parte dell'accusa in tutte quelle circostanze in cui sia necessario dare chiare spiegazioni sui fatti oggetto di causa. La Corte EDU<sup>304</sup>, sempre ai fini della valutazione dell'equità del processo, verifica se in pendenza dello stesso sia stato rispettato

---

<sup>301</sup> E' da precisare che non tutte le ingerenze da parte del potere legislativo sulle funzioni riservate all'Autorità giudiziaria sono vietate dall'articolo in commento, ma solo quelle che hanno lo scopo di interferire sull'esito del giudizio a favore dello Stato contraente.

<sup>302</sup> Cfr. Corte Cost. sentenza del 28 novembre 2012 n. 264; Corte Cost., sentenza del 26 gennaio 2012, n. 15; Corte Cost., sentenza del 19 luglio 2011 n. 236.

<sup>303</sup> Sul punto e per un approfondimento sul diritto al silenzio in esame v. MARINELLO A., *Diritto al silenzio e sistema tributario: il processo di osmosi tra Corti europee e Corti nazionali innalza lo "standard" di tutela del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2022, n. 2, p. 629 ss.; v. anche AMATUCCI F., *Le principali criticità del contenzioso tributario alla luce del principio del giusto processo*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 1 ss.

<sup>304</sup> Sul cui cfr. Corte EDU, sentenza del 13 settembre 2016, n. 50541/08; Corte EDU, sentenza del 24 gennaio 2014, nn. 62880/11, 62892/11 e 62899/11; Corte EDU, sentenza del 10 marzo 2009, n. 4378/02; Corte EDU, sentenza del 29 giugno 2007, nn. 15809/02 e 25624/02; Corte EDU, sentenza del 3 agosto 2001, n. 31827/96; Corte EDU, sentenza del 21 marzo 2001, n. 34729/91.

anche il diritto al silenzio in esame, esaminando la natura ed il grado delle coercizioni poste in essere dalle Autorità, l'esistenza di determinate garanzie procedurali, nonché l'interesse pubblico alla repressione dei reati (che non può annullare completamente i diritti di difesa dell'imputato) ed il corretto uso del materiale probatorio nel corso del giudizio<sup>305</sup>.

L'art. 6, par. 1, della CEDU, prevede quale altro requisito oggettivo del processo la cd. "pubblicità" dello stesso, ovvero che il giudice debba essere precostituito per legge, quale principio generale dello stato di diritto e su cui si basa l'intero sistema della CEDU<sup>306</sup>, e che l'udienza, in linea di principio, debba essere pubblica. La pubblicità rappresenta una regola formale posta a garanzia dell'equità del processo, al fine di evitare l'uso arbitrario del potere da parte degli organi statali, in modo tale che il processo possa essere controllabile dall'esterno e, quindi, rendere trasparente l'amministrazione della giustizia. Corollario del requisito della pubblicità del processo è, poi, il diritto alla motivazione della decisione del giudice, quale mezzo di conoscenza per le parti in causa degli argomenti posti a fondamento della decisione giudiziaria (dalla quale deve potersi evincere che le questioni essenziali siano state esaminate), anche al fine del concreto esercizio da parte dell'interessato del proprio diritto di impugnazione.

A completamento dei requisiti oggettivi dell'equo processo, dobbiamo menzionare la previsione del "termine ragionevole" di durata dello stesso<sup>307</sup>, altro principio generale dello stato di diritto e quale principio giuridico fondamentale, posto alla base del "giusto processo". Tale principio prevede, infatti, l'obbligo a carico dello Stato contraente di predisporre nel proprio ordinamento interno tutti i mezzi necessari diretti ad evitare le lungaggini del processo, che possono causare danni materiali e morali agli individui parti della controversia, nonché situazioni di incertezza e di mancato affidamento dell'opinione pubblica sul potere dello Stato di fare giustizia e reprimere i reati, termine ragionevole del processo che, secondo quanto affermato dalla Corte di Strasburgo, non può essere stabilito in anticipo e per tutti i processi, ma deve essere commisurato, di volta in volta, a tutte le singole circostanze del caso concreto, indicando, quali criteri direttivi su cui valutare la ragionevole durata del processo: la natura degli interessi in gioco, la complessità della controversia, nonché il comportamento delle parti in causa<sup>308</sup>.

Sebbene questo sia un problema diffuso in molti degli Stati contraenti, esso ha assunto grande importanza, soprattutto, con riguardo allo Stato italiano, dove l'irragionevole durata dei giudizi ha comportato negli anni numerose condanne da parte della Corte EDU a carico dell'Italia, proprio a causa delle reiterate violazioni delle disposizioni della Convenzione sul tema<sup>309</sup>.

Il Legislatore italiano, anche in seguito alla riforma<sup>310</sup> dell'art. 111 della Costituzione<sup>311</sup> sul "giusto processo"<sup>312</sup>, principio che oggi costituisce parte integrante del nostro ordinamento quale

<sup>305</sup> Con riguardo all'applicazione del diritto al silenzio in materia tributaria cfr. Corte EDU, sentenza del 17 dicembre 1996, n. 19187/91, in tema di dichiarazioni rese dall'incolpato nel corso di un'ispezione amministrativa, e Corte EDU, sentenza del 5 aprile 2012, n. 11663/04; Corte EDU, sentenza del 21 luglio 2009, n. 19235/03; Corte EDU, sentenza del 3 agosto 2001, n. 31827/96 e Corte EDU, sentenza del 25 febbraio 1993, n. 10828/84.

<sup>306</sup> Difatti, "in una società democratica, un organo che non fosse precostituito per legge sarebbe privo della legittimazione necessaria per poter esprimere il proprio sindacato giurisdizionale. La *ratio* è quella di assicurare che l'ordinamento giudiziario non dipenda dalla discrezionalità del potere esecutivo o dall'autorità giudiziaria stessa". V. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 101.

<sup>307</sup> Sul tema del mancato rispetto del termine ragionevole di un giudizio, di cui all'art. 47, comma 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che nella Carta richiama il principio dell'art. 6, par. 1, della CEDU, v. ESPOSITO DE FALCO O., *Il rispetto del termine ragionevole di giudizio, tra principi di diritto interno, europeo e convenzionale. Nota a sentenza: Corte Giustizia UE, 29 marzo 2012, n. 500, Sez. IV, in Rivista di Diritto Tributario*, 2012, fasc. 11, p. 226 ss..

<sup>308</sup> Sull'argomento v. Corte EDU, sentenza del 12 ottobre 1992, n. 12919/87; Corte EDU, sentenza del 22 ottobre 2015, nn. 20671/04, 41747/08, 861/09, 9811/12, 24755/13 e 55369/13.

<sup>309</sup> Per ciò che attiene alla compatibilità del processo tributario italiano con le garanzie dell'equo processo v. GIORDANO R., *op. cit.*, p. 561 ss..

<sup>310</sup> Legge costituzionale del 23 novembre 1999, n. 2, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 23 dicembre 1999, la quale ha modificato l'art. 111 Cost., recependo nel nostro ordinamento i principi del giusto processo.

principio indefettibile e inderogabile che deve essere applicato ad ogni processo giurisdizionale, ha emanato, quale rimedio di diritto interno, la Legge 24 marzo 2001 n. 89, cd. "Legge Pinto". Ed invero, "ai sensi degli artt. 13 e 35 della CEDU – gli Stati che hanno ratificato la Convenzione devono riconoscere ai diritti previsti una protezione effettiva, cioè tale da porre rimedio alle eventuali violazioni senza necessità che si adisca la C. EDU. In tali articoli, infatti, si attribuisce allo Stato (che ha sottoscritto la Convenzione) la possibilità di prevedere nel proprio ordinamento un rimedio interno sussidiario rispetto al ricorso diretto alla C. edu., idoneo a verificare la durata irragionevole di un processo e a risarcire al soggetto il danno patito per tale lesione"<sup>313</sup>.

Tale legge, quindi, al fine di garantire una tutela effettiva del principio della ragionevole durata del processo, introduce nel nostro ordinamento un rimedio giurisdizionale interno e sussidiario rispetto al ricorso diretto alla Corte di Strasburgo, prevedendo il diritto all'"equa riparazione" dei danni, sia patrimoniali che non, in casi di violazione del principio della ragionevole durata dei processi, normativa applicabile anche alla materia tributaria<sup>314</sup> a cui sono estese le garanzie dell'equo processo di cui all'art. 6, par. 1 della CEDU<sup>315</sup>. Difatti, gli artt. 2 e 3 della Legge "Pinto", in generale, prevedono il principio dell'equa riparazione del danno, applicabile a tutti coloro che hanno subito un danno in conseguenza del mancato rispetto del termine ragionevole di durata previsto dalla Convenzione, nonché il procedimento di tutela per la presentazione del ricorso, il quale può essere proposto anche nei confronti del Ministero di Economia e Finanze e, quindi, nei processi tributari<sup>316</sup>.

---

<sup>311</sup> Art. 111, co. 1 e 2, Cost.: "La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata".

<sup>312</sup> A tal riguardo v. PISTOLESI F., *Il giusto processo, in I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 641 ss. L'Autore, tra l'altro, afferma che: "le disposizioni sul 'giusto processo', quali principi generali del diritto europeo, trovano diretta attuazione e impongono la disapplicazione delle norme nazionali contrastanti con essi in tutti i giudizi nei quali si discute di tributi 'armonizzati'. Negli altri casi, il conflitto con le disposizioni interne impone di denunciare alla Corte costituzionale la violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., stante l'asserito mancato rispetto dei vincoli conseguenti all'adesione dell'Italia all'Unione Europea. Tuttavia, siccome questi precetti si ritraggono anche dall'art. 111 Cost., se ne può prospettare la violazione ove non sia possibile una lettura costituzionalmente orientata della norma nazionale che disattenda le regole sul 'processo equo'. Sul punto v. anche PARLATO A., *Scritti di diritto tributario. Studi e riflessioni*, Bari, 2010, p. 71 ss.

<sup>313</sup> Su cui v. MICELI R., *L'applicabilità della Legge "Pinto" al processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 500.

<sup>314</sup> La Corte di Cassazione, tuttavia, si è storicamente espressa nel senso di una sua non applicabilità al processo tributario, in quanto la Legge Pinto, sebbene il principio della ragionevole durata del processo sia prevista sia all'art. 6 della CEDU che all'art. 111 della Cost., fa espresso riferimento solo all'art. 6 della CEDU, ritenuto non applicabile al processo tributario dalla prevalente giurisprudenza della Corte EDU (se non nel caso in cui oggetto di contestazione siano le sanzioni amministrative tributarie sostanzialmente penali) e, quindi, sarebbe parimenti inapplicabile al processo tributario italiano. A contrario v. GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (Riflessione breve su giusto processo e art. 6 CEDU)*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 280, in cui si legge: "Ora, al di là della sua formulazione, contenuto e finalità [...], in ogni caso, quale che fosse l'effettivo proposito del legislatore, la disposizione è ormai parte integrante dell'ordinamento positivo e la sua forza orientativa sul piano ermeneutico è indiscutibile all'evidenza"; v. anche MICELI R., *L'applicabilità della Legge "Pinto" al processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 503 ss..

<sup>315</sup> Sull'applicazione della "Legge Pinto" al processo tributario v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 117 ss.; ATTARDI C., *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 161 ss.; v. PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n. 3, p. 685 ss..

<sup>316</sup> In merito al collegamento CEDU/Legge Pinto v. ancora MICELI R., *L'applicabilità della Legge "Pinto" al processo tributario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 505 ss..

Con riferimento ancora alla figura del giudice, il par. 1 dell'art. 6 della Convenzione enuncia i requisiti soggettivi dell'equo processo, affermando il diritto di ogni individuo all'indipendenza del giudice, intesa quale assenza di legami e condizionamenti da parte di altri poteri dello Stato (indipendenza esterna) o assenza di soggezione gerarchica all'interno dello stesso potere (indipendenza interna) e all'imparzialità dell'organo giudiziario (precostituito per legge), quale estraneità del giudice adito rispetto agli interessi delle parti in causa, intesa come equidistanza dalle stesse (cd. "principio della terzietà del giudice")<sup>317</sup>.

Infine, con riguardo ai par. 2 e 3 dell'art. 6 della CEDU, essi prevedono altri diritti dell'individuo applicabili in ambito penale, ed anche in ambito tributario<sup>318</sup>, come la presunzione di innocenza e l'onere della prova a carico dell'accusa, nonché altri diritti di difesa, quali: il diritto di informazione dell'accusato in ordine alla natura e ai motivi dell'accusa a suo carico, il diritto ad una difesa tecnica e gratuita per i non abbienti, il diritto di esaminare i testi a carico e quelli a discarico, il diritto all'interprete nel caso in cui non si conosca la lingua usata in udienza.

#### 4.4 L'art. 7 della CEDU relativo al principio "nulla poena sine lege": il principio della certezza del diritto e i limiti alla retroattività delle norme tributarie

L'articolo 7 della CEDU<sup>319</sup> contiene un ulteriore principio fondamentale dello Stato di diritto, il principio "nulla poena sine lege", quale diritto inviolabile dell'individuo e per cui non sono ammesse deroghe di nessun tipo<sup>320</sup>.

In riferimento al campo di applicazione delle garanzie previste dall'articolo in esame, esso è limitato alle sanzioni penali: al fine di valutare l'esistenza o meno di una sanzione penale, come affermato dalla Corte EDU, è necessario determinare se la stessa è imposta a seguito di una condanna per un reato, sulla base di criteri sostanzialistici, i cd. "criteri Engel", elaborati dalla Corte medesima per verificare la natura degli illeciti stessi<sup>321</sup>. Pertanto, con riguardo alla materia

---

<sup>317</sup> Sul punto v. RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 1, p. 17: "Il giudice agisce per fini esclusivi di giustizia perché il compito a lui affidato consiste nell'accertare la concreta volontà della legge nell'ipotesi in cui insorga controversia in proposito; talché la sua imparzialità attiene ai criteri del giudizio, che non devono essere criteri di parte ma quelli desumibili dalle norme costituenti il tessuto connettivo dell'ordinamento". V. anche VILLANI M., MORCIANO L., *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo*, Lecce, 2017, p. 10 ss., disponibile su <https://www.diritto.it/diritto-tributario-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-delluomo/>.

<sup>318</sup> Per un maggiore approfondimento sui principali e più interessanti casi esaminati dalla Corte EDU sull'applicazione dell'art. 6 della CEDU in materia tributaria v. sempre GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 135 ss.; v. MULEO S., *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case rayon e la tutela della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 153 ss.; v. PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n.3, p. 678 ss..

<sup>319</sup> Art. 7 CEDU: "Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che al momento in cui fu commessa non costituisse reato secondo il diritto interno o secondo il diritto internazionale. Non può del pari essere inflitta alcuna pena superiore a quella che era applicabile al momento in cui il reato è stato commesso.

2. Il presente articolo non ostacolerà il rinvio a giudizio e la condanna di una persona colpevole d'una azione o d'una omissione che, al momento in cui fu commessa, era criminale secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili".

<sup>320</sup> Ai sensi dell'art. 15, par. 2, della CEDU, non sono ammesse deroghe al principio in esame nemmeno in tempo di guerra o in caso di altro pericolo pubblico alla Nazione.

<sup>321</sup> Tali criteri sono: "la qualificazione della sanzione effettuata dal diritto interno, che costituisce il criterio di partenza, ma che risulta essere decisivo solo nel caso in cui l'ordinamento domestico qualifichi la sanzione quale 'penale'; la natura dell'illecito, che costituisce il criterio principale e prevalente, volto ad accertare il carattere prevalentemente punitivo, repressivo e deterrente e, dunque, non risarcitorio della sanzione; la gravità e la severità della sanzione, assumendo a tal

tributaria, salvo specifici casi, tale principio è applicabile anche in caso di sanzioni amministrative tributarie, dato che, visto il grado di severità ed il carattere prettamente afflittivo e deterrente delle stesse, possono essere considerate sostanzialmente sanzioni penali ai fini delle disposizioni della Convenzione medesima.

L'articolo 7 della CEDU, pertanto, contiene l'espresso riferimento ad alcune garanzie fondamentali, poste a corollario del principio "*nulla poena sine lege*", quali, in particolare, la certezza del diritto e la irretroattività delle norme, ovvero il principio di legalità dei delitti e delle pene (cd. "*nullum crimen, nulla poena sine lege*"), il quale richiede che la disposizione di legge sia determinata, accessibile e prevedibile, e vieta, sulla base del principio della presunzione di innocenza, sancito al par. 2, dell'art. 6, della CEDU, che un individuo possa rispondere penalmente per un fatto commesso da terzi o che subisca una pena nonostante sia stato dichiarato innocente o, comunque, in assenza di una sentenza di condanna che ne abbia verificato la responsabilità penale; ed il divieto di applicazione retroattiva delle norme penali a svantaggio dell'imputato.

Altri corollari del principio in esame sono, poi, il divieto di analogia, che vieta di applicare le norme penali in modo estensivo (e a svantaggio dell'imputato), quale concretizzazione del principio generale di prevedibilità della legge, che presuppone un'interpretazione ragionevole delle disposizioni di legge; nonché, in tema di efficacia della legge nel tempo, il principio di retroattività della *lex miġior*, in base al quale, nel caso in cui vi siano più disposizioni di legge, diverse tra loro, applicabili al caso concreto, ovvero, la legge penale in vigore al momento della commissione del reato e quelle emanate successivamente ma, comunque, prima della pronuncia definitiva di condanna dell'imputato, deve essere applicata dal giudice la legge penale che, in concreto, risulta essere più favorevole all'imputato stesso, quella cioè che contiene la pena che il Legislatore ha definito più proporzionata alla condotta punibile stessa.<sup>322</sup> La previsione della Convenzione in esame, dunque, non si limita a sancire il divieto di retroattività della legge più severa, ma enuncia anche il principio di retroattività della legge più favorevole.

Con specifico riferimento, poi, alle sanzioni tributarie, i suddetti principi della riserva di legge, di non retroattività della legge sfavorevole, nonché il principio della retroattività della *lex miġior*, sono stati recepiti nel nostro ordinamento dall'art. 3, co.1, 2 e 3, del D. lgs. n. 472/1997 (prevedendo anche la possibilità che il Legislatore, in determinati casi, possa derogarvi), nonché dagli artt. 2 e 4 del c.p..

Per ciò che riguarda la nozione di "legge", anche nell'art. 7 della CEDU essa è considerata una nozione autonoma, ovvero propria del sistema della Convenzione, diversa da quella delineata nei vari ordinamenti degli Stati contraenti, che comprende sia il diritto formale (ovvero le leggi emanate dal Legislatore) sia il diritto di derivazione giurisprudenziale (cd. "diritto vivente"). Tale concetto di legge prevede determinati requisiti qualitativi che devono caratterizzare la legge formale o pretoria di riferimento, dovendo essere determinata, accessibile e prevedibile: la legge, infatti, deve, innanzitutto, definire in modo chiaro e preciso i reati e le conseguenti pene che li reprimono; a tal fine, la persona sottoposta a giudizio, deve poter conoscere per quali atti e/o omissioni è configurabile la rispettiva responsabilità penale ed, infine, quale pena sia irrogabile in conseguenza di un determinato reato. Difatti, "la Corte EDU si ritiene, dunque, investita del potere – dovere di verificare che, nel momento in cui l'imputato ha tenuto la condotta che ha comportato l'esercizio dell'azione penale e l'inflizione di una condanna, esistesse una disposizione di legge – intesa anche in senso sostanziale – che rendeva la condotta stessa punibile, sulla base di un'interpretazione prevedibile, e che la pena inflitta non eccedesse

---

fine rilievo l'ammontare della sanzione pecuniaria astratta potenzialmente irrogabile nonché la perdita – anche solo temporanea – della onorabilità dell'individuo". V. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 185.

<sup>322</sup> Tale principio è stato definitivamente riconosciuto dalla Corte EDU nella sentenza del 17 settembre 2009, n. 10249/2003, *Scoppola c. Italia*. Sul punto cfr. anche Corte EDU, sentenza del 12 luglio 2016, n. 8927/11.

i limiti fissati da tale disposizione<sup>323</sup>, sebbene in tale giudizio la Corte non possa sostituirsi ai giudici nazionali nel qualificare e valutare i fatti oggetto di causa, essendo compito di quest'ultimi interpretare la normativa interna, sulla base di un'analisi ragionevole degli elementi posti a fondamento del relativo giudizio, potendo i giudici di Strasburgo solo giudicare la compatibilità dell'interpretazione data dai giudici nazionali con le disposizioni della Convenzione<sup>324</sup>.

Pertanto, con particolare riferimento all'ambito fiscale<sup>325</sup>, ove i principi di cui all'art. 7 della CEDU trovano un'indubbia applicazione, le sanzioni tributarie dovrebbero essere disapplicate sia in caso di incertezza normativa, sia nel caso vi sia un mutamento interpretativo sfavorevole al contribuente (e non prevedibile quando è stata compiuta la condotta punibile)<sup>326</sup>.

## 4.5 L'art. 4 del Settimo Protocollo addizionale alla CEDU: il principio del "ne bis in idem" tributario

Il Settimo Protocollo addizionale alla CEDU, firmato a Strasburgo il 22 novembre 1984<sup>327</sup> ed entrato in vigore il 1° novembre 1988, consta di 10 articoli e contiene ulteriori misure di tutela dirette ad assicurare la garanzia di alcuni diritti e libertà fondamentali degli individui attraverso le disposizioni della Convenzione.

Con particolare riferimento all'articolo 4 del suddetto Protocollo addizionale alla CEDU, il comma 1 dello stesso prevede che: "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", sancendo, così, il principio del "ne bis in idem", il quale riconosce il diritto di ogni individuo a non essere perseguito o condannato due volte, ossia per un reato in relazione al quale è già stata emessa una sentenza definitiva<sup>328</sup>.

Il "ne bis in idem" rappresenta un principio essenziale degli ordinamenti moderni, per ciò che attiene l'instaurazione di un secondo procedimento a carico del contribuente che sia stato già processato e giudicato con una sentenza divenuta definitiva<sup>329</sup>.

<sup>323</sup> In tal senso v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 187. Sul punto cfr. Corte EDU, sentenza del 18 ottobre 2010, nn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96, 33210/96; Corte EDU, sentenza del 29 marzo 2006, n. 67335/01.

<sup>324</sup> Sul punto v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 193. L'Autore, infatti, afferma: "Ciò significa che - secondo i giudici di Strasburgo - è sufficiente affinché il principio in esame venga rispettato) che la certezza sia garantita dagli organi deputati all'applicazione della legge <<penale>>, anche ove il testo normativo presenti margini di imprecisione o indeterminazione [...]".

<sup>325</sup> In tema di certezza del diritto e retroattività delle norme in materia fiscale v. SCHIAVOLIN R., *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositive*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 27 ss..

<sup>326</sup> Per un approfondimento sui casi esaminati sia dalla giurisprudenza della Corte EDU sia dalla giurisprudenza sovranazionale, nonché sulle recenti pronunce italiane sul principio del "ne bis in idem", particolarmente in ambito tributario, v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 188 ss.; v. anche ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, p. 227 ss..

<sup>327</sup> Il Settimo Protocollo addizionale alla CEDU è stato ratificato dall'Italia il 10 novembre 1991.

<sup>328</sup> Tale diritto è sancito, a livello europeo, anche dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Sulle differenze e punti di contatto tra le due disposizioni richiamate, nonché sulle disposizioni normative interne che vengono in rilievo sull'argomento in esame v. MELIS G., *Il ne bis in idem*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 618, 619, 620.

<sup>329</sup> Su cui v. ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, p. 219, per cui il principio in esame: "assolve ad una pluralità di funzioni: all'interesse collettivo alla certezza del diritto, attuata anche mediante le statuizioni degli organi giurisdizionali;

Ebbene, "come chiarito dalla Corte, il divieto di bis in idem si basa su alcune componenti essenziali: che entrambe le procedure siano sostanzialmente <<penali>>; che il fatto illecito sia lo stesso nei due casi; che ci sia stata una duplicazione dei procedimenti"<sup>330</sup>.

La disposizione in esame, difatti, unisce in se sia l'aspetto processuale che sostanziale del principio del "ne bis in idem", contenendo tre distinte garanzie finalizzate ad evitare che nessuno possa essere indagato, processato e condannato due volte per lo stesso illecito, diritto che, ai sensi dell'art. 15 della CEDU, ha natura assoluta e, quindi, non è derogabile da parte degli Stati contraenti, neanche in caso di guerra o di altro pericolo per lo Stato, salvo casi eccezionali e tassativamente previsti dalla legge. Tale diritto a non subire un doppio procedimento e/o a non patire più sanzioni per la medesima fattispecie di reato, diversamente dal "ne bis in idem" europeo<sup>331</sup>, offre una tutela esclusivamente interna, dato che può essere applicato soltanto all'interno dei singoli ordinamenti degli Stati contraenti e non vieta un doppio processo o una doppia condanna con riferimento a Stati diversi<sup>332</sup>, a differenza di quanto previsto dalla Carta di Nizza.

Ai fini della definizione dei concetti di "materia penale" e "reato", anche con riferimento al Protocollo in commento, valgono i criteri sostanzialistici affermati dalla Corte di Strasburgo con il caso "Engel"<sup>333</sup> (con cui la Corte ha stabilito autonomamente il carattere penale degli illeciti, nonché le relative sanzioni), i quali hanno l'obiettivo di evitare che la loro applicazione sia condizionata dalla discrezionalità degli Stati contraenti e di assicurare, in tal modo, la tutela effettiva dei diritti garantiti dalla norme della CEDU<sup>334</sup>. Al riguardo, occorre evidenziare che il divieto di cumulo di sanzioni penali per lo stesso reato è applicabile anche con riferimento alle sanzioni amministrative (ma sostanzialmente penali nel sistema delineato dalla Convenzione) e che, pertanto, il principio del "ne bis in idem" si estende anche in materia di sanzioni tributarie, vietando il cumulo giuridico tra sanzioni penali e amministrative per il medesimo fatto costituente reato.

A tal riguardo, occorre evidenziare che il principio del "ne bis in idem" può entrare in conflitto con sistemi di "doppio binario", ovvero penale e amministrativo, nel caso in cui il medesimo fatto venga sanzionato sia a livello penale che a livello extra - penale (violazione più volte denunciata proprio in materia tributaria)<sup>335</sup>.

---

alla finalità di evitare che le pronunce di tali organi siano sottoposte ad eventuali, continue verifiche a danno della certezza del diritto; alla garanzia dei diritti del singolo sottoposto al procedimento o ad un processo penale, che non deve trovarsi illimitatamente esposto per lo stesso fatto alla pretesa punitiva dello Stato; alle esigenze di economia processuale tese a evitare un inutile spreco di risorse per l'accertamento di vicende già definite".

<sup>330</sup> In tal senso v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e dirigi del contribuenti*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 195.

<sup>331</sup> Sul principio del "ne bis in idem" in ambito europeo v. FLORA G., *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante Tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rassegna Tributaria*, 2016, n. 4, p. 1001 ss.

<sup>332</sup> Il *leading case*, che ha sciolto i nodi interpretativi in materia e su cui si è uniformata la successiva giurisprudenza della Corte EDU, è rappresentato dalla sentenza del 10 febbraio 2009, n. 14939/03, *Zolotoukhine c. Russia*.

<sup>333</sup> La Corte EDU, attraverso tali criteri, infatti, ha delineato una nozione generale di 'materia penale' applicabile in modo uniforme a tutte le disposizioni della Convenzione riferite all'ambito penale e, quindi, anche all'art. 4 del Settimo Protocollo addizionale alla CEDU (sul punto cfr.: Corte EDU, sentenza del 10 maggio 2015, n. 53753/12; Corte EDU, sentenza del 10 febbraio 2009, n. 14939/03; Corte EDU, sentenza dell'11 dicembre 2007, n. 11187/05).

<sup>334</sup> "Tale approccio sostanzialistico permette dunque di evitare la cosiddetta 'frode delle etichette' (ossia la possibilità di uno Stato contraente di sottrarsi alle garanzie convenzionali previste per la materia penale, semplicemente qualificando una sanzione come non penale), nonché di superare le difficoltà di coordinamento dei diversi ordinamenti giuridici degli Stati contraenti", su cui v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 198.

<sup>335</sup> Su cui v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e dirigi del contribuenti*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 196: " [...] Onde evitare tale possibile frizione, l'Italia aveva apposto una riserva al momento del deposito dello strumento di ratifica, precisando che l'art. 4 avrebbe trovato applicazione solo per le sanzioni qualificate come <<penali>> dall'ordinamento italiano. La Corte europea ha ritenuto che tale riserva - alla stregua delle prescrizioni di cui all'art. 57 C. E. D. U. - doveva considerarsi invalida. Conseguentemente, l'art. 4 Prot. 7 trova applicazione anche nei confronti del nostro Paese [...] "(cfr.

Per ciò che attiene, poi, la definizione di "identità" de reati e, di conseguenza, dei relativi procedimenti, ai fini dell'applicazione dell'articolo 4 del Settimo Protocollo, la Corte EDU, dopo contrasti iniziali in materia (incompatibili con il principio della certezza del diritto), dal caso "ZoloĠoukhine" fa esclusivamente riferimento all'identità del fatto (cd. "*idem facĠum*") e non anche alla sua qualificazione giuridica (cd. "*idem legale*"), ovvero all'identità degli elementi costitutivi dei reati o dal bene oggetto di tutela da parte della norma penale; bisogna verificare, quindi, alla luce delle circostanze del caso concreto, solo se i fatti ascritti siano identici o sostanzialmente gli stessi, ovvero "costituiscano un insieme di circostanze fattuali concrete, indissolubilmente legate tra loro nel tempo e nello spazio, la cui esistenza deve essere dimostrata affinché possa essere pronunciata una condanna o esercitata l'azione penale"<sup>336</sup>.

In riferimento all'applicazione del principio del "*ne bis in idem*" in ambito tributario, occorre sottolineare che la Corte di Strasburgo ha escluso che ricorra il medesimo fatto costituente reato nel caso in cui la sanzione amministrativa (sostanzialmente penale) venga irrogata all'ente giuridico e la sanzione penale venga, invece, irrogata al rappresentate legale della stessa, dato che l'applicazione del principio convenzionale presuppone anche l'identità dei soggetti a cui viene contestata la doppia infrazione. Difatti, in questo caso, proprio per la diversità dei soggetti coinvolti, i relativi reati non possono essere considerati identici, poiché scaturenti da fatti posti in essere, da un lato, dalla società e, dall'altro, dal legale rappresentante della stessa e, pertanto, non considerati identici o sostanzialmente gli stessi ai fini dell'*idem facĠum* considerato dalla norma convenzionale in esame. Inoltre, sempre in materia fiscale, la Corte EDU ha escluso l'identità del fatto anche con riferimento ai reati fiscali, provenienti da omessa o infedele dichiarazione di redditi e/o ricavi, e ai reati contabili, per ciò che attiene la violazione degli obblighi sulla corretta tenuta della contabilità; nonché tra il reato di frode, che sanziona l'evasione fiscale perseguita dal contribuente ed il reato di falsificazione della dichiarazione fiscale, quale mezzo per perseguirla, dato che i due reati sono diretti a sanzionare aspetti diversi della stessa condotta<sup>337</sup>.

Per ciò che riguarda, poi, la definizione del momento in cui sorge il diritto sancito dall'art. 4 in esame, quest'ultimo fa riferimento espresso alla "decisione definitiva", ovvero la decisione che sia passata in giudicato (ossia "*res iudicata*") in base alle regole di diritto interno: rientrano, pertanto, in tale categoria le sentenze irrevocabili, ovvero quelle sentenza verso cui non è più possibile esperire alcun mezzo di impugnazione ordinaria (restano salvi, invece, i mezzi di impugnazione straordinaria previsti dall'ordinamento giuridico di ogni Stato contraente, essendo possibile, ai sensi della norma in commento, riaprire il processo in caso di fatti sopravvenuti).

Dunque, ai fini dell'applicazione del principio del "*ne bis in idem*", è necessario che la decisione sia definitiva in questi termini, poiché, prima di tale momento, è possibile iniziare anche più azioni penali nei confronti del medesimo fatto oggetto di imputazione; solo successivamente al passaggio in giudicato della sentenza sorge il diritto del soggetto a non essere processato o condannato, sia in riferimento all'inizio di un nuovo procedimento penale, sia con riferimento ad un procedimento già iniziato e parallelo, per il medesimo fatto illecito<sup>338</sup>, essendo irrilevante la

---

Corte EDU, sentenza del 4 marzo 2014, n. 18640/10, *Grande SĠevens c. IĠalia*). V anche, per un maggiore approfondimento, GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 205 ss.

<sup>336</sup> Cfr. Corte EDU, sentenza del 10 febbraio 2009, n. 14939/03, par. 84; Corte EDU, sentenza del 14 settembre 2015, nn. 3453/12, 42941/12 e 9028/13, par. 63-64.

<sup>337</sup> Sull'argomento cfr. Corte EDU, sentenza del 20 maggio 2014, n. 35232/11; Corte EDU, sentenza del 27 febbraio 2015, n. 7356/10; Corte EDU, sentenza del 12 aprile 2016, n. 32106/08.

<sup>338</sup> Su cui v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 203, in cui l'Autore afferma: "Non rileva se tutto o parte della accusa (per il medesimo fatto) assuma rilevanza nella ulteriore procedura, poiché l'articolo del settimo protocollo enuncia una garanzia 'processuale' contro le nuove azioni penali o contro il rischio di tali azioni, e non solamente il divieto 'sostanziale' di una seconda condanna".



maggiore o minore gravità del reato in base al quale è stata emanata la sentenza definitiva o quello su cui è stato aperto un altro procedimento penale.

Sulla base di quanto suddetto e, quindi, anche in relazione alla natura processuale del principio in esame, la duplicazione dello stesso reato o dello stesso procedimento, ai fini dell'applicazione dell'art. 4 del Settimo Protocollo CEDU, ricorre anche quando sia semplicemente proseguito il secondo procedimento penale per il medesimo fatto illecito, indipendentemente dal fatto che esso si concluda o meno con una sentenza di condanna.

Ne consegue, anche sulla base di quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte EDU<sup>339</sup>, che, in mancanza di una decisione definitiva, non risulta, di per sé, vietata l'instaurazione di un altro o di più procedimenti penali concorrenti, ma, qualora fosse stata emanata una sentenza definitiva, affinché venga rispettato il divieto del doppio processo, in osservanza del principio del "ne bis in idem", il secondo o gli altri procedimenti iniziati dovranno essere interrotti automaticamente al passaggio in giudicato della prima sentenza definitiva e, solo ove questo non dovesse accadere, allora sarà violata la garanzia convenzionale espressa dal principio in esame.

Il principio del "ne bis in idem", tuttavia, subisce una deroga nel caso in cui tra due procedimenti differenti e riguardanti sanzioni irrogate da autorità diverse via sia una stretta connessione, in termini di legame materiale e temporale, per cui la sanzione irrogata nel secondo procedimento è legata alla prima in modo inscindibile, quale pena complementare alla prima condanna, seppur derivata da una decisione di una autorità giurisdizionale diversa. Qualora i due distinti procedimenti non siano connessi in questi termini, risultando, invece, del tutto autonomi, la deroga al principio non trova applicazione e le sentenze definitive relative ai due diversi procedimenti dovranno essere emanate indipendentemente dalla decisione dell'altro procedimento (come avviene nel sistema del cd. "doppio binario"<sup>340</sup>).

In caso di violazione del principio del "ne bis in idem" da parte di uno degli Stati contraenti<sup>341</sup>, il cittadino/contribuente che ha subito il doppio processo potrà rivolgersi (soltanto una volta esauriti i rimedi interni) alla Corte EDU<sup>342</sup>, la quale, qualora si pronunci in senso favorevole al soggetto che ha presentato ricorso, "accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa" (ex art. 42 CEDU), quale "risarcimento del danno a carico dello Stato dichiarato inadempiente, che rappresenta manifestamente un rimedio ex post rispetto al diritto fondamentale del contribuente a non essere perseguito o sanzionato due volte per una medesima infrazione"<sup>343</sup>.

---

<sup>339</sup> Per un esame sui casi concreti relativi all'art. 4 del Settimo Protocollo addizionale alla CEDU v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 219 ss.; v. TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 197-198; v. MELIS G., *Il ne bis in idem*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 617 ss..

<sup>340</sup> Il principio del "doppio binario", tra processo penale e processo tributario, previsto dall'ordinamento italiano, che in applicazione del principio convenzionale pone in essere una duplicazione di procedimenti, viola la garanzia del "ne bis in idem" contenuta nell'art. 4 del Settimo Protocollo della CEDU, in quanto non è prevista nell'ordinamento nazionale alcuna norma che statuisca la cessazione automatica del procedimento ancora pendente in seguito all'emanazione di una sentenza definitiva (irrevocabile) nell'ambito dell'altro procedimento (penale o amministrativo - tributario), procedimenti, quello penale e quello amministrativo - tributario, del tutto autonomi e, quindi, le relative decisioni indipendenti l'una dall'altra. Per un approfondimento sul tema v. GIULIANI F., CHIARIZIA G., *op. cit.*, p. 207 ss.; v. anche TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 195 ss..

<sup>341</sup> Sull'interpretazione del principio del "ne bis in idem" e sul recepimento di tale principio negli ordinamenti interni degli Stati contraenti in una prospettiva comparata v. ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione mulgivillo*, Napoli, 2020, p. 254 ss..

<sup>342</sup> Sulle azioni esperibili dal difensore tributario in caso di violazione di un diritto fondamentale, tra cui quello in esame, v. VILLANI M., MORCIANO L., *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo*, Lecce, 2017, p. 25, disponibile su <https://www.diritto.it/diritto-tributario-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-delluomo/>.

<sup>343</sup> Sul punto v. ancora ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione mulgivillo*, Napoli, 2020, p. 224.

## Capitolo terzo

# La riscossione transnazionale dei tributi e tutela del contribuente

### 1. La riscossione transnazionale dei tributi: profili generali

#### 1.1 La nozione di "tributo", "riscossione", "transnazionalità": cenni introduttivi

La riscossione transnazionale dei tributi attiene a tutte le attività poste in essere dalle Amministrazioni finanziarie nazionali degli Stati membri dell'Unione europea dirette all'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte dei contribuenti al di fuori del territorio dello Stato<sup>344</sup>.

Per comprendere l'esatta portata di tale fenomeno, è necessario soffermarsi preliminarmente sui concetti di "tributo", "riscossione" e "transnazionalità", che possono assumere significato diverso a seconda che si faccia riferimento al diritto interno o all'ordinamento internazionale ed europeo.

Partendo dalla nozione di "tributo" essa fa riferimento, almeno nella situazione attuale e con particolare riguardo all'ordinamento italiano, alla prestazione pecuniaria oggetto del rapporto impositivo intercorrente tra l'ente impositore (in qualità di soggetto attivo e, quindi, creditore) ed il contribuente, quale soggetto obbligato (in qualità di soggetto passivo e, quindi, debitore). Il tributo, difatti, rappresenta la concretizzazione dell'obbligazione tributaria posta a carico del soggetto passivo del rapporto di imposizione derivante dalla fattispecie considerata a presupposto del tributo stesso. Inoltre, il tributo può essere definito anche come decurtazione coattiva al patrimonio del soggetto passivo da parte dello Stato, finalizzata a finanziare spese di interesse generale, ovvero diretta a ripartire tra tutti i consociati le diverse spese pubbliche<sup>345</sup>. A tal fine, è la normativa tributaria che, sulla base della relativa fattispecie costituita dal presupposto del tributo, definisce i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, siano essi soggetti passivi diretti o altri soggetti debitori del tributo qualificati come tali dalla disciplina tributaria (come avviene in caso di solidarietà dipendente o in caso di sostituzione tributaria).

Pertanto, possiamo definire il tributo quale oggetto dell'obbligazione tributaria, natura tributaria dell'obbligazione riconosciuta solo in presenza di due soggetti, il creditore ed il debitore, definiti come tali dalla normativa tributaria<sup>346</sup>.

---

<sup>344</sup> Sulla definizione e sull'inquadramento sistematico della riscossione transnazionale dei tributi v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 293 ss.

<sup>345</sup> Sulla funzione di ripartizione delle spese pubbliche propria del tributo in collegamento con il principio di territorialità v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 88 ss.

<sup>346</sup> "Le conseguenze che derivano dal carattere tributario dell'obbligazione sono molteplici: il credito tributario gode di privilegi particolari, è solitamente ritenuto indisponibile, può essere riscosso avvalendosi delle procedure di esecuzione

A tal riguardo, occorre evidenziare il fatto che il Legislatore fa uso del termine "tributo", quale termine fra tutti più comprensivo, per indicare tutti i tipi di prelievi di natura tributaria, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato<sup>347</sup> e, quindi, dalle varie denominazioni esistenti in materia, quali tributi, imposte, tasse, contributi, diritti, canoni, tariffe, ecc ...<sup>348</sup>, usate ai propri particolari fini, con l'obiettivo principale di definire l'oggetto dell'obbligazione tributaria e, quindi, interpretare la disciplina relativa all'oggetto della giurisdizione del giudice tributario<sup>349</sup>, rientrando in tale giurisdizione tutte le prestazioni patrimoniali di natura tributaria (e, dunque, le imposte, le tasse ed i contributi), indipendentemente dalla fattispecie a cui l'ordinamento ricollega il tributo, natura tributaria della prestazione patrimoniale da verificare caso per caso sulla base dell'esistenza o meno dei tratti caratteristici del fenomeno tributario, a prescindere dalla relativa denominazione adottata.

Pertanto, considerato che il diritto positivo non contiene alcuna definizione di "tributo", ma si rinvengono solo diversi riferimenti ad esso in varie norme del nostro ordinamento, sia a livello costituzionale<sup>350</sup> che sub - costituzionale<sup>351</sup>, nonché in disposizioni di legge e di atti normativi, trattati internazionali e contratti, la ricostruzione e l'interpretazione di tale nozione è affidata all'attività dottrinale e giurisprudenziale<sup>352</sup>.

Con particolare riferimento alla giurisprudenza costituzionale, ai fini di una più precisa definizione della nozione di "tributo", occorre sottolineare che essa ha ricondotto il concetto di "tributo" alla categoria delle "prestazioni patrimoniali imposte", in quanto esso deriva da un atto dell'Autorità fiscale e comporta un sacrificio di natura patrimoniale a carico del contribuente, distinguendosi dalle altre categorie di prestazioni imposte "per non avere funzione sanzionatoria o risarcitoria, per non inserirsi mai in un assetto negoziale e per essere il destinatario sempre lo Stato o altro ente pubblico, i quali per tale via acquisiscono in via definitiva i mezzi finanziari di cui essi abbisognano"<sup>353</sup>.

Da ultimo, per ciò che riguarda gli elementi essenziali del tributo<sup>354</sup> che, secondo la Corte

---

esattoriale, e non da ultimo le relative liti sono sottoposte alla giurisdizione del giudice speciale". Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 26.

<sup>347</sup> Sul punto v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 26 ss..

<sup>348</sup> Sulla classificazione dei tributi v. TINELLI G., *Ispezioni di diritto tributario. I principi generali*, VII ed., Padova, 2023, p. 12 ss..

<sup>349</sup> Per un approfondimento sull'oggetto della giurisdizione tributaria e sulle vicende relative alla definizione della nozione di tributo v. FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n. 4, p. 1059 ss..

<sup>350</sup> Con riferimento, ad esempio, all'art. 23 Cost. relativo alla cd. "riserva di legge" in materia tributaria, che prende in considerazione la categoria delle cd. "prestazioni personali e patrimoniali", nonché l'art. 75 Cost., che vieta il referendum per le "leggi tributarie", e così via. Sul punto v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 25-26.

<sup>351</sup> Come, ad esempio, l'art. 2 del D. Lsg. n. 546/1992, contenente la disciplina del contenzioso tributario, che attribuisce alla giurisdizione esclusiva tributaria le controversie relative ai "tributi di genere e specie comunque denominati", nonché l'art. 10, n. 5, del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento alla possibile esclusione da IVA dei prelievi di natura tributaria, ecc..

<sup>352</sup> Al riguardo, la Corte Costituzionale, in numerose pronunce, ha affermato che i criteri a cui bisogna fa riferimento per qualificare alcuni prelievi come tributari sono: la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento della prestazione alla spesa pubblica (che essa è destinata a finanziare), sulla base di un presupposto economicamente rilevante (cfr. Corte Cost.: sentenza del 7 febbraio 2005, n. 73; sentenza del 10 marzo 2008, n. 64; sentenza del 16 luglio 2009, n. 238; sentenza del 10 marzo 2015, n. 70; sentenza del 3 luglio 2018, n. 167).

<sup>353</sup> In tal senso v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 25.

<sup>354</sup> Per un approfondimento sulla struttura della norma tributaria, nonché sugli elementi essenziali del tributo, anche con riferimento alla giurisprudenza costituzionale e di legittimità in materia, v. TINELLI G., *Ispezioni di diritto tributario. I*

Costituzionale devono necessariamente essere previsti dalla legge in riferimento sia all'*an* che al *quantum* della prestazione, essi sono costituiti:

- Dal "presupposto" del tributo, quale atto o fatto espressivo di forza economica al cui verificarsi consegue l'applicazione del relativo tributo, il cui contenuto è imperativamente stabilito dalla legge;

- dai "soggetti passivi", ovvero i soggetti a cui gli atti o fatti sono riferibili, sia direttamente, quali soggetti titolari della relativa capacità contributiva, sia indirettamente, quali soggetti che, sebbene non abbiano posto in essere il presupposto del tributo, detengono comunque un obbligo di natura patrimoniale (ci si riferisce alle figure del sostituto di imposta e del responsabile di imposta);

- dalla "base imponibile" del tributo, quale indice di misurazione della capacità contributiva del soggetto passivo, nonché dell'aliquota massima riferita al presupposto, al fine di calcolare l'importo complessivamente dovuto.

Pertanto, possiamo affermare che la funzione principale del tributo<sup>355</sup> e, quindi della norma tributaria, è quella di procurare allo Stato le risorse finanziarie necessarie alla copertura delle spese pubbliche, attraverso il trasferimento giuridico di una parte del patrimonio dei privati (contribuenti) a favore del soggetto pubblico titolare del gettito del tributo (Stato o altro Ente pubblico), sulla base della fattispecie concreta prevista dalla legge, espressione della capacità contributiva del soggetto passivo, al cui verificarsi consegue la nascita del vincolo obbligatorio di quest'ultimo.

Per ciò che attiene la nozione di "riscossione", anch'essa assume un contenuto diverso a seconda che si faccia riferimento alla normativa interna o a quella internazionale ed europea.

Nella prospettiva del diritto interno, la cui disciplina di riferimento è contenuta nel D.P.R. n.

602/1973, essa consiste in tutte quelle attività poste in essere dall'Ente impositore, esperibili in relazione a tutte le pubbliche entrate, delle Amministrazioni centrali come degli Enti pubblici, dirette a realizzare la concreta acquisizione dei tributi (con riferimento sia alle imposte dirette che alle imposte indirette, nonché ad altre entrate, anche di natura non tributaria, dello Stato e degli altri Enti pubblici, anche previdenziali, con esclusione di quelli economici) posti a carico dei contribuenti, ovvero nell'insieme delle norme e degli istituti forniti dalla legge al fine di incassare le somme dovute dai contribuenti a titolo di imposte, sanzioni ed interessi (tali attività di riscossione si distinguono da quelle di accertamento finalizzate, invece, ad accertare l'*an* ed il *quantum* del tributo).

La "riscossione" dei tributi, pertanto, come più volte affermato anche dalla stessa Corte Costituzionale, consiste in un particolare procedimento predisposto dal Legislatore e diretto alla soddisfazione dei crediti dello Stato e degli altri Enti pubblici, anche al fine del corretto funzionamento ed buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Essa si distingue in riscossione "spontanea"<sup>356</sup>, che si verifica nei casi in cui sia il soggetto passivo che assolve di sua spontanea volontà, appunto, all'obbligazione tributaria nelle forme previste dall'ordinamento interno (quali, ad esempio, adempimento, compensazione, ma anche versamenti di ritenute alla fonte a titolo d'imposta o a titolo di acconto – cd. "sostituzione

---

*principi generali*, VII ed., Padova, 2023, p. 26 ss.; v. anche MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 39 ss..

<sup>355</sup> Sulla funzione del tributo v. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006, p. 11 ss..

<sup>356</sup> Sull'argomento v. TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, VII ed., Padova, 2023, p. 391 ss.; v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 457 ss.; v. MANNI M., *La riscossione tributaria e l'autogestione*, I ed., Verona, 2009, p. 10 ss..

tributaria”) e riscossione “coattiva”<sup>357</sup>, che assume particolare rilevanza nel contesto della riscossione da inadempimento<sup>358</sup>, in quanto consegue ad un inadempimento tributario del contribuente e riguarda tutte quelle forme di riscossione poste in essere dall’Amministrazione finanziaria<sup>359</sup> o dall’Autorità giudiziaria dirette, per l’appunto, all’adempimento dell’obbligazione tributaria ed a prescindere dalla volontà del soggetto passivo del tributo (quali, l’esecuzione forzata – cd. “esecuzione esattoriale” – e relative misure cautelari, nonché altri mezzi diretti ad indurre nel soggetto passivo l’adempimento spontaneo, come fermo amministrativo, ipoteca esattoriale, ecc ...). Essa si fonda su in titolo emesso dall’amministrazione creditrice<sup>360</sup> e si articola in procedimenti speciali, sia amministrativi che giudiziari, previsti dalla legge<sup>361</sup>.

Con riguardo all’ambito internazionale, la nozione di “riscossione” di riferisce essenzialmente alla potestà impositiva dello Stato, intesa “sia come potere di porre le norme tributarie, sia come potere di procedere alla loro concreta attuazione. La pretesa impositiva, a sua volta, costituisce manifestazione della sovranità dello Stato”<sup>362</sup>.

Ai fini della presente trattazione, la nozione di “riscossione” che assume maggior rilievo è proprio quest’ultima delineata riferita alla prospettiva internazionale, considerando anche che il cd. “principio di territorialità” della pretesa tributaria, quale limite posto alla riscossione transazionale dei crediti tributari, difatti, trova la propria base proprio nel diritto internazionale e che la collaborazione tra i vari Stati diretta alla riscossione dei tributi trova il proprio fondamento essenzialmente in norme contenute in convenzioni internazionali e direttive europee.

Come suddetto, la riscossione transazionale riguarda tutte quelle attività poste in essere “al di fuori del territorio dello Stato” finalizzate al recupero dei crediti tributari. Difatti, con il termine “transazionale” ( o “transfrontaliero”) ci si riferisce a tutte quelle situazioni relative a soggetti privati (a differenza del termine “internazionale” riferito esclusivamente a relazioni tra Stati) e riconducibili ad altri e diversi ordinamenti giuridici rispetto a quello dello Stato di riferimento. La nozione di “transnazionalità”, che può riguardare sia fatti, sia persone, sia cose, in riferimento alla materia tributaria, consiste nell’estraneità all’ordinamento tributario dello Stato di diversi

---

<sup>357</sup> In tema di riscossione coattiva e relative forme di tutela v. TINELLI G., *Ispezioni di diritto tributario. I principi generali*, VII ed., Padova, 2023, p. 414 ss.; v. MANNI M., *La riscossione tributaria e l’auzione*, I ed., Verona, 2009, p. 5 ss.; v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 465 ss..

<sup>358</sup> Sulla riscossione da inadempimento v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 460 ss..

<sup>359</sup> Con il D. L. n. 203/2005, si è giunti all’abolizione dei concessionari ed all’attribuzione delle funzioni di riscossione all’Agenzia delle Entrate, che la esercita per mezzo di un’apposita società a capitale pubblico, Equitalia SpA; successivamente, con il D. L. n. 193/2016, è stata prevista la soppressione di Equitalia SpA a partire dal 1° luglio 2017, attribuendo lo svolgimento delle attività di riscossione in capo all’Agenzia delle Entrate – Riscossione, ente pubblico economico, strumentale all’Agenzia delle Entrate e sottoposto al controllo del Ministero dell’economia e delle Finanze. Sul punto v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2020, p. 453-455; v. anche DE MATTEIS S., PEPE A., SOLDI A., *La riscossione esattoriale. Ruolo, cartella di pagamento, atto impositivo, ingiunzione fiscale e avviso di addebito - Opposizioni di merito ed esecutive - Riparazione di giurisdizione - Fermo ed ipoteca - Rogamazione e legislazione emergenziale*, Pisa, 2021, p. 4 ss..

<sup>360</sup> La riscossione coattiva posta in essere dall’amministrazione creditrice non necessita di un titolo esecutivo ex art. 474 c. p. c. come avviene nel caso di un normale creditore.

<sup>361</sup> Per un approfondimento sui procedimenti di riscossione e sulle fasi della riscossione esattoriale v. DE MATTEIS S., PEPE A., SOLDI A., *La riscossione esattoriale. Ruolo, cartella di pagamento, atto impositivo, ingiunzione fiscale e avviso di addebito - Opposizioni di merito ed esecutive - Riparazione di giurisdizione - Fermo ed ipoteca - Rogamazione e legislazione emergenziale*, Pisa, 2021.

<sup>362</sup> In tal senso v. FASOLA M., *La riscossione transazionale dei tributi nell’Unione Europea*, Milano, 2019, p. 20, in cui si legge, altresì, che: “nelle ricostruzioni più moderne, il fenomeno tributario non è più concepito in termini esclusivamente autoritativi. Ciò non toglie, tuttavia, che i tributi, in quanto funzionali al reperimento delle risorse necessarie per l’esistenza stessa dello Stato, siano previsti e applicati a prescindere dalla volontà del contribuente, e quindi anche in contrasto con essa, mediante l’esercizio di poteri coercitivi; e la possibilità di ricorrere alla coercizione, che trova peraltro la sua massima esplicazione proprio nella riscossione coattiva, presuppone la sovranità”.

elementi dell'imposizione tributaria, per ciò che attiene sia la fattispecie in cui si concretizza il presupposto del tributo, sia i soggetti passivi del tributo, sia i beni o i diritti con cui deve essere soddisfatta la relativa obbligazione tributaria.

Tale estraneità è valutata, quindi, in relazione al territorio dello Stato impositore, in cui quest'ultimo esplica la propria sovranità e la propria potestà impositiva e, pertanto, è considerata "transnazionale" qualsiasi situazione che comporti, nei termini di cui sopra, un preciso riferimento al territorio di un altro Stato estero, con la conseguenza che le attività dirette al recupero dei crediti tributari, in cui si sostanzia la riscossione dei tributi, per assumere anch'esse carattere transnazionale devono riguardare soggetti o beni posti al di fuori del territorio dello Stato, ovvero estranei all'ordinamento giuridico dello Stato stesso.

## 1.2 I limiti territoriali alla riscossione dei crediti tributari: il principio di territorialità

Il territorio, come noto, rappresenta uno degli elementi costitutivi dello Stato – nazione, quale spazio entro cui quest'ultimo può esercitare la propria sovranità; difatti, sulla base del cd. "principio di sovranità territoriale", lo Stato può esercitare la propria sovranità soltanto nella sua sfera di riferimento, ovvero solo all'interno dei confini delineati dal proprio territorio, senza invadere i confini territoriali degli altri Stati di cui altrimenti lederebbe la relativa sovranità.

Sulla stessa linea, nel diritto internazionale, si pone anche la potestà impositiva dello Stato, quale espressione della sua sovranità in ambito tributario<sup>363</sup>, dato che il potere di pretendere il tributo trova giustificazione proprio nell'essenza stessa della sovranità statale, soggetta, pertanto, allo stesso limite imposto dal "principio di territorialità", secondo cui l'imposizione dei tributi da parte dello Stato nei confronti di tutti i consociati deve avvenire sulla base di quel principio immanente a ogni ordinamento nazionale, per cui il potere sovrano può essere esercitato solo con riferimento a fatti che si verificano nel territorio dello Stato medesimo.

Sulla base delle elaborazioni dottrinali in materia, il principio in esame può essere inteso sia in un'accezione materiale, come limite alla posizione delle norme tributarie e, quindi alla loro estensione nello spazio, le quali devono essere necessariamente connesse al territorio dello Stato (cd. principio di "territorialità materiale"), sia in un'accezione formale, con riferimento alla validità e all'efficacia degli atti tributari, sia normativi che amministrativi e giudiziari, diretti all'attuazione della pretesa tributaria, i quali possono esplicare i propri effetti soltanto all'interno del territorio dello Stato (cd. principio di "territorialità formale")<sup>364</sup>.

Sulla base del primo profilo di tale principio (territorialità materiale), quale limite all'imposizione di obblighi diretti all'assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento giuridico dello Stato, sia le norme tributarie sostanziali, che individuano i presupposti, i soggetti passivi e la misura del tributo, sia quelle strumentali, finalizzate alla riscossione dei tributi, disciplinando modi e tempi del loro adempimento, come suddetto, dovrebbero necessariamente contenere un certo collegamento con il territorio dello Stato<sup>365</sup>.

---

<sup>363</sup> Sulle origini del principio di territorialità e sul rapporto tra sovranità statale e potere tributario v. LOPEZ ESPADAFOR C. M., *Tributari, sovranità, Unione europea e Comunità internazionale*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001, n. 2, p. 534 ss..

<sup>364</sup> "Si può dire che l'estensione riguarda l'ambito territoriale nel quale si verificano i fatti che la legge regola; mentre l'efficacia concerne lo spazio entro il quale la legge ha effetto e, perciò, può trovare concreta attuazione attraverso l'esercizio, per quanto concerne la nostra materia, dei penetranti poteri di accertamento ed esecuzione attribuiti dalle norme al soggetto attivo del tributo". In tal senso v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 63-64.

<sup>365</sup> "Il tema della territorialità materiale del diritto tributario ha origini lontane nel tempo, ma non ha ancora raggiunto un reale punto di equilibrio: come si è recentemente osservato, la dottrina oscilla tra concezioni secondo cui l'individuazione del contenuto delle fattispecie tributarie non incontrerebbe alcuni limite, e altre secondo cui tale attività

Al riguardo, poiché l'individuazione di "ragionevoli" criteri di tale collegamento, diretti a ricercare un nesso o un collegamento minimo con la potestà impositiva dello Stato, ed idonei, pertanto, a giustificare il prelievo<sup>366</sup>, risulta essere di non facile interpretazione ed applicazione, secondo quanto affermato dalla dottrina maggioritaria, il principio di territorialità materiale potrebbe essere concretamente violato solo laddove le norme tributarie non contengano alcun tipo di riferimento al territorio dello Stato impositore<sup>367</sup>. Con riguardo alle norme sulla riscossione dei tributi, occorre sottolineare che le stesse risultano essere principalmente dirette a disciplinare gli obblighi dei soggetti passivi dei tributi, piuttosto, se non in rari casi, ad individuare i beni su cui poter soddisfare la pretesa tributaria e che, pertanto, il rispetto del principio di territorialità dovrà essere valutato essenzialmente in relazione ai soggetti su cui incidono gli obblighi di adempimento dei tributi previsti dalle relative norme tributarie.

Sul punto, la questione di maggiore interesse riguarda, infatti, il caso in cui l'obbligo di assolvimento dei tributi venga posto a carico di soggetti che non presentano alcun punto di contatto con l'ordinamento e, quindi, con il territorio dello Stato impositore (come la produzione di un reddito in Italia o la presenza di obblighi strumentali in capo al soggetto obbligato, ecc ...), risultando, di conseguenza, illegittima la norma tributaria attributiva dell'obbligo dal punto di vista del diritto internazionale<sup>368</sup>.

Oltre che all'attività impositiva, circa la produzione di norme tributarie, dirette ad individuare gli obblighi gravanti sui contribuenti relativi all'assolvimento dei tributi, il principio in esame si estende anche alla riscossione dei tributi (territorialità formale), con particolare riferimento alle attività amministrative e giudiziarie, attraverso cui lo Stato provvede all'attuazione della normativa tributaria per l'adempimento dei tributi stessi (liquidazione e riscossione coattiva).

Le attività di natura amministrativa e giudiziaria in cui si sostanzia la riscossione dei tributi si basano sia su una norma che sancisce l'obbligo di adempimento da parte del soggetto passivo del tributo, sia su una norma che attribuisce all'Amministrazione finanziaria o al giudice (quali organi dello Stato) il potere di emanare atti autoritativi con lo scopo di attuare tale obbligo.

Per ciò che attiene la dimensione transnazionale della riscossione dei tributi, anch'essa deve essere valutata alla luce del principio di territorialità, in questo caso nella sua accezione formale, considerando che sia le suddette norme tributarie, sia gli atti amministrativi e giudiziari preposti all'attuazione della pretesa impositiva, esplicherebbero la propria validità ed efficacia solo all'interno dello Stato impositore, quale esercizio della sovranità statale che, pertanto, non può produrre i suoi effetti nell'ambito territoriale di altri Stati<sup>369</sup>, dato che un atto impositivo

---

sarebbe soggetta a stringenti limiti territoriali". Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 35 ss.; v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 66 ss..

<sup>366</sup> Per un approfondimento sul punto e sulla dottrina e giurisprudenza in tema di giurisdizione estraterritoriale v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 70 ss..

<sup>367</sup> *A contrario* v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 69.

<sup>368</sup> Tale principio trova applicazione, ad esempio, nel caso previsto dall'art. 23 e dall'art 25 del D.P.R. n. 600/1973 che impongono, a carico delle società e di altri enti, l'obbligo di effettuare una ritenuta alla fonte a titolo di acconto sulle somme e i valori corrisposti a lavori dipendenti ed autonomi residenti nel territorio dello Stato, ponendo il problema se tale obbligo di effettuare la ritenuta sia posto a carico anche di società ed altri enti non residenti e che, quindi, non producono alcun reddito in Italia, e per questo non soggetti all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. La questione è stata risolta dall'Amministrazione finanziaria (con nota della Direzione delle Imposte Dirette n. 12/649 dell'8 luglio 1980), la quale ha escluso la sussistenza della qualità di sostituto d'imposta in capo ai suddetti soggetti proprio sulla base dei limiti posti dal principio di territorialità alla potestà impositiva dello Stato. Su cui v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 43-44.

<sup>369</sup> Sulle limitazioni e sulla inefficacia extraterritoriale del potere impositivo statale v. LOPEZ ESPADAFOR C. M., *Tributi, sovranità, Unione europea e Comunità internazionale*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001, n. 2, p. 541 ss..

coercitivo se eseguito all'estero comporterebbe senza alcun dubbio una violazione della sovranità territoriale dell'altro Stato<sup>370</sup>.

Con riguardo alla validità e all'efficacia delle norme tributarie occorre, però, evidenziare che una limitazione delle stesse al territorio dello Stato è priva di fondamento<sup>371</sup>, considerato che l'imposizione contenuta in una norma si distingue dalla sua attuazione autoritativa, comando che se eseguito all'estero violerebbe sicuramente i confini della sovranità territoriale dell'altro Stato. Difatti, ai fini di una migliore comprensione della questione, è necessario distinguere il principio di territorialità materiale, che riguarda l'individuazione del contenuto delle leggi tributarie, dal principio di territorialità formale, che riguarda, invece, la validità e l'efficacia delle norme stesse in sé considerate, prescindendo dal loro contenuto.

Sulla base di tale assunto, pertanto, non sembra esistere alcuna limitazione territoriale specificamente riferita alla validità e all'efficacia della legge tributaria in sé considerata, mentre una eventuale limitazione sul punto potrebbe realizzarsi qualora una determinata norma tributaria non venga riconosciuta dall'ordinamento giuridico di un altro Stato, per cui essa non avrà validità ed efficacia in quel determinato ordinamento nazionale<sup>372</sup>.

Con riferimento, invece, alla validità ed efficacia degli atti amministrativi e giudiziari finalizzati all'attuazione autoritativa della pretesa tributaria, il ragionamento deve essere condotto in maniera del tutto diversa giungendo a conclusioni del tutto opposte, proprio sulla base del principio di territorialità formale, che esprime, per l'appunto, l'incompatibilità degli atti autoritativi coercitivi con valenza extraterritoriale con i principi dettati dal diritto internazionale, secondo cui un determinato Stato non può esercitare la propria sovranità e, quindi, la propria potestà impositiva attraverso atti coercitivi che presuppongano l'esercizio di un potere autoritativo fuori dai confini del proprio territorio e, quindi, all'interno dell'ambito territoriale di altri Stati (contrasto con il c.d. "principio di sovranità territoriale")<sup>373</sup>, non rilevando la qualifica del soggetto incaricato della riscossione dei tributi, sia esso il giudice o uno degli Enti impositori o altri soggetti ad essi equiparati, ma solo il fatto che essa possa essere in qualche modo riferita allo Stato impositore (e non consista in una mera attività possa in essere da privati)

Dunque, in riferimento ai due profili sopra delineati relativi al principio di territorialità, così come sostenuto da una parte della dottrina, mentre con riguardo alla prima accezione del principio,

---

<sup>370</sup> Per un esempio sull'argomento v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 64: "laddove venga tassato in Italia un reddito derivante da attività svolta all'estero da un soggetto residente, la legge domestica si estende fino a sottoporre a prelievo un fatto (i. e. la produzione di un reddito) verificatosi oltre confine. Ovviamente, in ipotesi di mancato adempimento spontaneo da parte del contribuente, la legge italiana potrà trovare concreta attuazione all'interno del territorio dello Stato tramite l'aggressione, in via coattiva, dei beni appartenenti al soggetto passivo e ivi localizzati. Non sarà, invece, possibile, in omaggio al principio secondo il quale ciascuno Stato non può pretendere di esercitare la propria sovranità nel territorio altrui, portare a esecuzione la propria pretesa fuori dai confini nazionali, e, dunque, aggredire eventuali cespiti, mobiliari o immobiliari, che il contribuente possiede nello Stato estero di produzione del reddito, salvo l'esistenza con il medesimo di accordi che esplicitamente lo consentano".

<sup>371</sup> Esso, infatti, non può essere ritrovato né nella teoria generale del diritto, né può essere desunto dall'assimilazione delle norme tributarie a quelle penali o a quelle che delimitano la giurisdizione degli Stati, né nel diritto internazionale. Per un approfondimento sul punto v. FASOLA M., *La riscossione ġransnazionale dei ġribuġi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 48 ss..

<sup>372</sup> Al riguardo v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 65, in cui si legge: "Quanto al primo profilo (c.d. emanazione della legge tributaria), si è sostenuto che nessun limite sarebbe ravvisabile, con conseguente libertà di ciascun ordinamento di colpire presupposti d'imposta anche del tutto privi di collegamento col territorio dello Stato; eventualmente, solo con riguardo al secondo profilo (c.d. territorialità formale) l'esercizio concreto extraterritoriale degli atti di esazione del tributo potrebbe dar luogo a una violazione del diritto internazionale".

<sup>373</sup> "L'esercizio di poteri coercitivi assume natura extraterritoriale, e si pone quindi in contrasto con il principio di sovranità territoriale, anzitutto in caso di svolgimento all'estero di attività "materiali" o "esecutive", anche di carattere preparatorio all'effettivo esercizio della coercizione vera e propria". In tal senso v. FASOLA M., *La riscossione ġransnazionale dei ġribuġi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 51.



non sarebbe ravvisabile alcun limite alla potestà impositiva dello Stato, il quale sarebbe, quindi, libero di considerare, ai fini della determinazione del presupposto di imposta, anche fattispecie che non hanno alcun collegamento con il territorio statale, con riguardo alla seconda accezione, invece, l'eventuale esercizio concreto degli atti autoritativi di riscossione dei tributi in ambito extraterritoriale, implicherebbe una reale violazione del diritto internazionale da parte dello Stato impositore, dal momento che quest'ultimo ha esercitato, nella fase attuativa delle norme tributarie, il proprio potere coercitivo nel territorio di un altro Stato, intaccandone la relativa sovranità territoriale<sup>374</sup>.

Per completezza espositiva, corre l'obbligo di sottolineare, infine, che non sembra ravvisare alcuna violazione del principio di territorialità e, quindi, del diritto internazionale il caso di pagamento spontaneo di tributi effettuati dal soggetto passivo all'estero, dato che: dal lato dello Stato impostore, l'assolvimento dell'obbligo tributario può essere effettuato senza alcun problema ed in modo assolutamente valido anche fuori dal territorio statale; il carattere spontaneo dell'adempimento esclude qualsiasi forma di esercizio autoritativo e coercitivo da parte dello Stato vietato dall'ordinamento internazionale; non costituisce alcuna violazione del principio di territorialità, considerato che l'attività dei privati non rileva ai fini dell'applicazione dei principi del diritto internazionale, il cui oggetto sono essenzialmente le condotte e le relazioni dei vari Stati.

### 1.3 Lo sviluppo della collaborazione tra gli Stati in materia tributaria

Come ampiamente analizzato all'inizio della presente trattazione, la collaborazione tra gli Stati, che attualmente rappresenta uno dei fenomeni più rilevanti nel settore economico - sociale, nonché uno degli scopi principali a cui è finalizzata l'azione degli Stati stessi, comincia ad emergere nel secolo scorso nel panorama internazionale, prima grazie alle iniziative della Società delle Nazioni e, poi, nell'ambito delle organizzazioni tra gli Stati più avanzati della economia occidentale, soprattutto, in seguito all'attività svolta dall'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e sviluppo economico) e dal Consiglio d'Europa, nonché nel contesto europeo, sulla scia del processo di integrazione economica, in particolare, in seguito all'instaurazione del mercato comune europeo e alla conseguente abolizione delle frontiere fiscali, che hanno comportato una sempre più ampia interazione tra gli Stati membri e agevolato i traffici economici tra gli stessi.

L'esigenza di instaurare forme di collaborazione internazionale fra gli Stati anche in materia tributaria nasce proprio dai problemi scaturenti dalle limitazioni poste dal principio di territorialità al potere tributario statale, e risolti, almeno sul piano della territorialità materiale, attraverso convenzioni bilaterali, come quelle dirette ad evitare fenomeni di doppie imposizioni (fatta eccezione per le norme relative allo scambio di informazioni eventualmente contenute in tali accordi).

Per ciò che riguarda, poi, i limiti formali, sopra decritti, posti al potere impositivo statale, dati dall'applicazione del principio di territorialità alla riscossione transnazionale dei tributi e, quindi, con riferimento alla fase attuativa delle norme tributarie, essi hanno indotto i vari Stati a sviluppare forme di collaborazione reciproca, finalizzate all'assolvimento degli obblighi tributari fuori dal territorio dello Stato impositore.

---

<sup>374</sup> Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 65, in cui l'Autore afferma che: "la norma tributaria recante la fattispecie impositiva rappresenterebbe un programma di eventuali e future azioni (i. e. attuazione oltre i confini), il verificarsi delle quali soltanto potrebbe integrare la violazione del diritto internazionale allorché lo Stato, in sede attuativa, pretendesse effettivamente di esplicitare la propria potestà coercitiva nel territorio altrui".

La cooperazione intercorrente tra gli Stati medesimi, diretta ad una più corretta ed efficace applicazione dei tributi e alla riscossione transnazionale dei crediti tributari di cui un determinato Stato sia titolare, viene realizzata, difatti, attraverso lo scambio di informazioni tributarie, ovvero sulla base di dati trasmessi tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati e riguardanti la posizione fiscali di determinati soggetti passivi e la valutazione dei loro indici di reddito, notizie finalizzate alla liquidazione e alla riscossione dei tributi da parte dello Stato creditore e che risultano utili a quest'ultimo anche nel caso di una eventuale applicazione di sanzioni tributarie per tributi precedentemente non pagati o non pagati correttamente<sup>375</sup>.

La riscossione transnazionale dei tributi viene, poi, realizzata anche attraverso la cd. "mutua assistenza" nella riscossione, finalizzata al recupero dei crediti tributari all'estero.

Tale cooperazione amministrativa tra i vari Stati, di natura pattizia, in quanto basata su una serie di accordi tra gli Stati medesimi, risulta essere, quindi, uno strumento di grande importanza in ambito fiscale, specialmente in materia di accertamento e riscossione delle imposte in ambito transfrontaliero, il cui obiettivo primario è rappresentato dal contrasto all'elusione e all'evasione fiscale.

D'altronde, la cooperazione internazionale tra gli Stati in materia fiscale, attuata attraverso la collaborazione tra le Amministrazioni fiscali attive nel territorio nazionale degli stessi, non ha soltanto lo scopo di garantire l'assoggettamento a tassazione delle ricchezze movimentate all'interno dello Stato di riferimento ed evitare, quindi, fenomeni di elusione ed evasione fiscale, ma anche quello di consentire un coordinamento delle diverse normative fiscali degli Stati medesimi, al fine di offrire ai contribuenti e agli operatori un panorama normativo omogeneo che permetta un più corretto ed efficace adempimento degli obblighi tributari, finanche fuori dal territorio dello Stato stesso.

## 2. La collaborazione e la mutua assistenza tra gli Stati membri dell'Unione europea nella riscossione dei tributi

### 2.1 La cooperazione fiscale internazionale e nell'Unione europea: l'espansione della sovranità statale e la tutela dei singoli

All'interno dei propri confini territoriali, lo Stato è libero di esplicitare la propria potestà impositiva sia con riguardo ai fatti verificatisi nel proprio ordinamento, sia in relazione alle persone che ivi si trovano, potere che viene esercitato dallo Stato medesimo in maniera esclusiva e che, del pari, spetta ad ogni altro Paese in riferimento al proprio territorio. Di conseguenza, l'attuazione concreta della pretesa tributaria da parte di uno Stato al di là dei confini del proprio territorio e, quindi, nel territorio di un altro Paese, risulta di non facile realizzazione, considerato che, sulla base di un principio fondamentale di diritto internazionale consuetudinario<sup>376</sup>, in capo a

---

<sup>375</sup> "Alla corretta applicazione e riscossione dei tributi è finalizzata anche la cooperazione internazionale in materia di notifiche e di misure cautelari o preventive in materia fiscale. Vi sarebbero infine numerose possibilità di cooperazione in relazione ai reati fiscali, per quanto tale settore sia ancora poco supportato da efficaci strumenti di cooperazione internazionale". Sul punto v. LOPEZ ESPADAFOR C. M., *Tributi, sovranità, Unione europea e Comunità internazionale*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001, n. 2, p. 543 ss.

<sup>376</sup> Tale principio, infatti, "vieta ad un Paese di porre in essere atti coercitivi, volti alla realizzazione della pretesa tributaria, nella sfera territoriale di un altro Paese - a meno che non esista una norma permissiva di segno opposto - ad uno Stato è preclusa la possibilità di compiere direttamente atti di accertamento o di riscossione o, in ogni caso, atti di attuazione del proprio credito tributario nell'ambito dell'ordinamento straniero". Sul punto v. PERSANO F., *La cooperazione*

ciascuno Stato è posto il divieto di porre in essere atti autoritativi coercitivi (di accertamento e/o di riscossione) nel territorio di un altro Stato senza una previa autorizzazione da parte di quest'ultimo. Pertanto, l'unico modo per lo Stato di realizzare la propria pretesa tributaria fuori dai propri confini territoriali è quello di richiedere la collaborazione da parte dello Stato in cui la riscossione dei crediti tributari deve essere eseguita.

Al giorno d'oggi, soprattutto in conseguenza della liberalizzazione delle attività economiche e del fenomeno della globalizzazione che ha investito i vari mercati, l'apertura degli scambi commerciali ad una dimensione transnazionale ha reso insufficiente la gestione autonoma da parte del singolo Stato dell'attività impositiva ed i relativi provvedimenti di attuazione, in particolare, nei casi in cui una determinata fattispecie tributaria coinvolga interessi comuni a Paesi differenti. Lo strumento cooperativo tra i vari Stati ha assunto, così, una importanza decisiva nel panorama fiscale internazionale, considerato che la reciproca collaborazione tra le Amministrazioni fiscali dei diversi Paesi risulta essere il mezzo indispensabile per realizzare pretese tributarie che coinvolgono ordinamenti giuridici differenti e che il singolo Stato da solo non sarebbe in grado di attuare in modo efficiente.

La cooperazione fiscale internazionale, che impone obblighi reciproci fra gli Stati, si concretizza, in particolare, attraverso la conclusione di trattati internazionali, come quelli contro le doppie imposizioni (attualmente la categoria di accordi, a carattere bilaterale, maggiormente impiegata dagli Stati), ma anche attraverso la stipula di specifiche convenzioni internazionali dirette a disciplinare il contenuto della collaborazione tra lo Stato richiedente ed il Paese richiesto in materia di accertamento e riscossione dei tributi (sebbene concluse dagli Stati soltanto in rari casi), convenzioni che vanno ad incidere direttamente sulle norme tributarie nazionali dei singoli Stati contraenti, contenenti le modalità ed i limiti della collaborazione imposta a livello internazionale<sup>377</sup>.

L'origine della collaborazione fra gli Stati in materia tributaria risale alla prima metà dell'Ottocento, quando furono stipulate tre convenzioni: la prima, tra il Belgio e la Francia, il 12 agosto 1843; la seconda, tra il Belgio e l'Olanda, il 24 maggio 1845; la terza, tra il Belgio ed il Lussemburgo, l'11 agosto 1845; tali convenzioni disciplinavano lo scambio di informazioni e documenti fra Amministrazioni del registro, al fine di attuare la riscossione delle imposte relative agli atti traslativi e/o attributivi di diritti reali, sia tra vivi, sia *morGis causa* (con riguardo, invece, al settore delle imposte dirette ed, in parte, al campo delle imposte indirette, lo sviluppo della cooperazione internazionale tra gli Stati cominciò a svilupparsi alla fine della prima guerra mondiale).

Ben presto, però, la progressiva integrazione economica tra gli Stati ha messo in luce l'inadeguatezza degli strumenti tradizionali di cooperazione fra i Paesi, in particolare, con riferimento alle convenzioni contro le doppie imposizioni che, dato il loro carattere bilaterale, non risultavano efficaci a sanzionare ed eliminare le pratiche illecite poste in essere in più di due ordinamenti; di conseguenza, risultava necessario superare le diversità tra i vari sistemi tributari nazionali e giungere ad un maggior coordinamento delle normative tributarie dei diversi Stati, al fine di realizzare una più efficiente collaborazione internazionale in materia tributaria con risultati più efficaci.

Pertanto, come suddetto, il superamento dei limiti territoriali posti al potere tributario dello

---

*internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 8.

<sup>377</sup> Da ciò, emerge, quindi, che "le regole di procedura che in ogni ordinamento tendono a realizzare la collaborazione internazionale in materia fiscale appartengono al diritto interno, benché attuino accordi internazionali tesi a garantire una tutela della pretesa tributaria straniera il più possibile vicina a quella che lo Stato richiedente potrebbe ottenere in quella determinata situazione applicando la proprie regole di diritto tributario". Su cui v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 19.

Stato, in particolare, con riguardo alla potestà statale di riscossione dei tributi, richiede necessariamente delle forme di collaborazione degli Stati tra loro.

In passato, gli Stati hanno mostrato una certa resistenza all'instaurazione di una qualche forma di collaborazione tra loro in ambito fiscale, specialmente in materia di riscossione dei tributi, poiché la consideravano come uno strumento capace di intaccare la propria sovranità; difatti, secondo le elaborazioni dottrinali in materia, la mancanza di una cooperazione tra gli Stati, in particolar modo nella fase attuativa della pretesa fiscale, è stata per lungo tempo giustificata, soprattutto, sulla base della concezione che tale collaborazione fra i diversi Stati potesse comportare una violazione della sovranità territoriale dello Stato<sup>378</sup>.

Successivamente, a partire dagli inizi del XX secolo, in seguito sia allo sviluppo dei rapporti internazionali tra gli Stati in campo economico, sia ai cambiamenti verificatisi all'interno dei sistemi tributari nazionali (in seguito alla progressiva sostituzione delle imposte di carattere reale con quelle di tipo personale applicabili al reddito ovunque prodotto dai soggetti passivi di riferimento, nonché all'aumento della mobilità dei contribuenti e alla dematerializzazione della ricchezza), l'approccio della dottrina al tema in esame è cambiato radicalmente, in quanto da quel momento la collaborazione reciproca tra gli Stati è stata vista, di contro, come uno strumento capace di espandere, anziché diminuire, la sovranità statale al di fuori dei confini dello Stato, allo scopo di realizzare in modo più efficace ed efficiente la riscossione transnazionale dei tributi<sup>379</sup>.

Da questo momento, numerosi strumenti di diritto internazionale e diritto europeo prevedono e disciplinano la collaborazione tra gli Stati in materia fiscale.

Con particolare riguardo alla riscossione dei tributi, lo strumento con cui si realizza tale cooperazione fiscale tra gli Stati è l'accordo internazionale, che può essere bilaterale o multilaterale, contenente gli obblighi posti a carico degli Stati contraenti relativi all'assistenza reciproca in materia di riscossione tributaria all'estero, con conseguente responsabilità sul piano del diritto internazionale in caso di inadempimento.

Per cooperazione fiscale internazionale si intende un'attività concordata e coordinata tra due o più Stati diretta a fornire informazioni e mezzi finalizzati alla effettiva attuazione delle proprie pretese tributarie fuori dal proprio territorio e, quindi, all'interno dell'ordinamento tributario estero.

---

<sup>378</sup> Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 67, in cui l'Autore afferma che, oltre a considerare la collaborazione nella riscossione dei tributi una violazione del principio di sovranità territoriale degli Stati, "le norme tributarie, costituendo espressione della potestà d'imperio degli Stati, sarebbero dotate di un intrinseco carattere di specialità, che non ne consentirebbe né il riconoscimento, né tantomeno l'attuazione al di fuori del territorio statale; e ancora, nei Paesi di *common law* la non collaborazione veniva fondata sulla c.d. '*revenue rule*', una risalente regola di origine giurisprudenziale secondo la quale <<*no one state ever takes notice of the revenue laws of another*>>"(regola enunciata per la prima volta nel 1775 dal giudice inglese Lord Mansfield nel caso *Holman v. Johnson*, e che da allora ha influenzato profondamente anche l'approccio al tema dei sistemi di *civillaw*). V. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 7 ss. V. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 296 ss...

<sup>379</sup> Così che "l'esistenza di un divieto di collaborazione in materia di riscossione dei tributi fondato sul principio internazionale generale (c.d. "principio di non discriminazione") è stata così presto superata dalla dottrina, oltre che radicalmente smentita dalla stipula di numerosi trattati internazionali aventi ad oggetto proprio la collaborazione nella riscossione dei tributi. Una parte della dottrina ha anche ottimisticamente (e utopisticamente) prospettato l'esistenza di un principio opposto, cioè di un principio di diritto internazionale generale che obbligherebbe gli Stati a collaborare tra loro nella riscossione dei tributi. La dottrina maggioritaria ha però correttamente evidenziato che una simile tesi, benché indubbiamente affascinante, non riflette l'attuale assetto del diritto internazionale, nel quale la riscossione dei tributi non è certamente vietata, ma nel quale non può essere neppure rinvenuto un generale obbligo di collaborazione in tale settore". Al riguardo v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 69; cfr. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 10 ss.

L'inizio della collaborazione fiscale in ambito internazionale<sup>380</sup> è fissato nell'ambito del progetto di accordo bilaterale sulla doppia imposizione elaborato dal Comitato fiscale dell'OCSE nel 1963, con lo scopo di realizzare e disciplinare lo scambio di informazioni, inizialmente diretto ad evitare fenomeni di doppia imposizione ma, poi, progressivamente esteso sia alla eliminazione dell'evasione e dell'elusione fiscale (con ampliamento del campo di applicazione oggettivo ai tributi di qualsiasi genere e categoria, nonché soggettivo a tutte le categorie di soggetti passivi che producono reddito in ambito transnazionale), sia ad una maggiore e più efficace assistenza in materia di riscossione dei tributi.

Con riferimento alla collaborazione in materia di riscossione dei tributi in ambito europeo, essa si basa essenzialmente sul diritto europeo e solo marginalmente su accordi internazionali, bilaterali o multilaterali, il che ha reso la collaborazione tra gli Stati in materia ben più estesa rispetto a quella sviluppata nel contesto internazionale. Difatti, in seguito all'instaurazione del mercato comune, prima, e del mercato interno, poi, favorito dal processo di integrazione economica tra gli Stati membri dell'Unione, nonché dalla mobilità dei contribuenti e della ricchezza all'interno del territorio europeo, la collaborazione tra gli Stati in materia tributaria, specialmente in tema di riscossione dei tributi, è stata considerata necessaria al fine di assicurare l'efficienza ed il buon andamento del mercato interno stesso, nonché il recupero dei crediti tributari degli Stati membri e di quelli dell'Unione<sup>381</sup>.

Tali esigenze ed obiettivi, però, come nel contesto internazionale, non hanno comportato, nemmeno nel panorama europeo, l'affermazione a livello di diritto primario di un generale obbligo di collaborazione reciproca tra gli Stati membri finalizzata alla riscossione dei tributi, ma, nel rispetto dei principi generali di proporzionalità e sussidiarietà, tale collaborazione diretta alla riscossione transnazionale dei tributi è stata prevista attraverso strumenti di diritto derivato, in particolare, mediante l'adozione di specifiche direttive<sup>382</sup>.

Al riguardo, in materia di cooperazione nella riscossione transnazionale dei tributi, rileva la Direttiva n. 76/308/CE, che, all'art. 1, fissa le disposizioni che devono essere contenute nella normativa legislativa, regolamentare ed amministrativa dei vari Stati membri, al fine di procedere al recupero dei crediti tributari sorti nell'ambito territoriale di un altro Stato membro<sup>383</sup>. L'art. 7 della suddetta direttiva, al par. 2, subordina l'attivazione della procedura di assistenza alla condizione che lo Stato richiedente abbia perlomeno avviato le adeguate procedure di recupero<sup>384</sup>.

---

<sup>380</sup> Sulla generale resistenza del diritto internazionale a favorire la cooperazione tra amministrazioni finanziarie in ordine alla riscossione dei crediti tributari v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 443 ss, in cui si legge che: "[...] tradizionalmente, nel diritto internazionale si sono adottati meccanismi di imposizione che elidono in radice il problema della riscossione di crediti tributari all'estero, assicurando l'effettuazione del prelievo fiscale direttamente nello stato in cui viene effettuata l'attività economica prevista dal presupposto di imposta [...]"

<sup>381</sup> V. Direttiva del Consiglio dell'Unione europea del 16 marzo 2010 n. 24.

<sup>382</sup> La collaborazione tra gli Stati membri dell'UE relativa alla riscossione transnazionale dei tributi trova il proprio fondamento giuridico nell'art. 4, par. 3, TUE che sancisce il cd. "principio di leale collaborazione" ed in particolare negli artt. 33 (in materia doganale), 113 (relativo all'armonizzazione delle legislazioni fiscali), 115 (sul ravvicinamento delle legislazioni in materia fiscale) del TFUE, norme su cui si basa l'attuale assistenza reciproca relativa al recupero dei crediti tributari in ambito europeo. Sul punto v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 436; v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 69; Cfr. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 74; v. FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 357 ss.

<sup>383</sup> La materia è stata, poi, modificata dalla Direttiva n. 2001/44 CE e, successivamente, dalla Direttiva n. 2002/94/CE.

<sup>384</sup> Su cui v. ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 324, in cui si afferma che: "Al di là della circostanza che manca un parametro cui riferire il giudizio di adeguatezza, la norma pone un evidente problema interpretativo: non è chiaro quando un procedimento è da intendersi avviato, se cioè basti l'iscrizione a ruolo del tributo accertato, senza che alla notifica di tale ruolo abbia fatto seguito il versamento del tributo o sia richiesto l'esaurimento dell'attività di riscossione interna, con parziale o totale residuo di credito non soddisfatti. E' stato

Con la Direttiva n. 76/308/CE e con la successiva Direttiva n. 107/79/CE è stato stabilito, pertanto, un generale obbligo di cooperazione in materia di riscossione dei tributi tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, soprattutto, nel settore dell'imposizione diretta.

Successivamente, con la Direttiva n. 44/2001/CE, tale cooperazione è stata estesa anche ad altri crediti tributari, in particolare con riferimento al settore dell'imposizione diretta; ulteriori modifiche alla materia sono state apportate, poi, dalla Direttiva n. 94/2002/CE e n. 79/2004, in base a cui "è stato stabilito che il credito fiscale dello Stato richiedente sia da considerare alla stregua di un credito tributario dello Stato di destinazione e dunque esso viene ammesso alla stesse procedure di riscossione stabilite dal diritto interno"<sup>385</sup>.

Da quanto suddetto, emerge, quindi, che la cooperazione tra gli Stati in materia fiscale, in particolare in tema di riscossione dei crediti tributari all'estero, rappresenta uno strumento che accresce in maniera decisiva il potere tributario statale, atteso che, in tal modo, essi possono tutelare più efficacemente i propri interessi fiscali, anche al di là dei propri confini territoriali, attuando la propria normativa tributaria, diretta all'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, anche nel territorio di un altro Stato.

In tale contesto, risulta necessario considerare anche la posizione dei soggetti privati, su cui va sicuramente ad incidere l'instaurazione della collaborazione reciproca tra gli Stati membri finalizzata alla riscossione dei tributi, considerato che, sebbene tale collaborazione comporti dei benefici per i contribuenti, dovuti ad una maggiore efficacia e tutela dei sistemi fiscali nazionali e del mercato interno in generale, essa pone, tuttavia, dei grandi problemi in termini di tutela dei singoli.

Difatti, essendo le norme europee sulla collaborazione in tema di riscossione dei crediti tributari essenzialmente indirizzate agli Stati membri e non ai singoli cittadini/contribuenti, le stesse non contengono né alcuna indicazione riferita alla tutela dei soggetti privati (o se la contengono risulta essere sostanzialmente generica e, quindi, soggetta ad ulteriore interpretazione e specificazione) né, tantomeno, contengono alcun riferimento a posizioni soggettive e relativi strumenti di tutela azionabili direttamente dai contribuenti dinanzi ad un giudice.

Data la circostanza che la potestà impositiva in materia risulta essere frammentata su più Stati (e diversi tra loro), le problematiche riferite alla tutela dei singoli si pongono sia sul piano normativo, sia sul piano attuativo degli obblighi di assolvimento dei tributi in via amministrativa e/o giudiziaria. Sul tema, la dottrina sembra essere alquanto unanime nel ritenere che tali problematiche possano essere risolte almeno in via interpretativa, per cui una tutela piena ed effettiva del soggetto privato inciso da un procedimento di collaborazione relativa alla riscossione transnazionale dei tributi sia scontata ed assodata, considerato che, in caso di invalidità degli atti posti in essere in procedura di collaborazione, che ricada su diritti e/o interessi privati possano essere sempre censurate e, quindi, tutelate in sede giudiziaria al fine di rimuovere le conseguenze degli atti stessi.

Difatti, qualora il contribuente subisca una procedura di riscossione di crediti fiscali azionata coattivamente da uno Stato estero, potrà contestare il procedimento stesso nello Stato della fonte, ovvero nello Stato in cui sono maturati i relativi crediti tributari e, limitatamente a vizi formali dell'atto di riscossione effettuato nello Stato di destinazione, il contribuente potrà proporre la relativa opposizione anche dinanzi i giudici dello Stato di destinazione stesso; la notifica dell'impugnazione del contribuente alle Autorità fiscali dello Stato di destinazione sospende la procedura di riscossione coattiva, salvo l'applicazione di eventuali misure cautelari. Per un'analisi specifica degli strumenti di tutela azionabili dal contribuente a garanzia delle

---

opportunitamente rilevato che sembra preferibile la tesi secondo la quale è sufficiente ai fini dell'azionamento della procedura comunitaria, l'esperimento di un giudizio di tipo prognostico circa l'insoddisfacente esito della riscossione domestica [...]".

<sup>385</sup> In tal senso v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 445.

proprie posizioni soggettive in tema di collaborazione sulla riscossione transnazionale dei tributi si rinvia al proseguo della presente trattazione.

## 2.2 Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie nella riscossione dei crediti tributari e la tutela del contribuente

La cooperazione reciproca tra gli Stati diretta a realizzare la riscossione transnazionale dei relativi crediti tributari si basa, innanzitutto, sullo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi, al fine di individuare beni e risorse economico - finanziarie dei singoli contribuenti eventualmente detenute all'estero, utili all'accertamento di maggiori imponibili ed imposte.

Soprattutto dopo al fine della Seconda Guerra Mondiale, la comunità internazionale ha valorizzato la cooperazione fiscale fra le diverse Amministrazioni finanziarie degli Stati, al fine di eliminare, o almeno ridurre, i fenomeni di doppia imposizione che causavano ostacoli al commercio internazionale; successivamente agli anni Settanta, poi, tale cooperazione internazionale è stata estesa anche al contrasto all'evasione e all'elusione fiscale da parte dei contribuenti, con lo scopo di evitare che la ricchezza venga ubicata in territori esteri con una fiscalità privilegiata, al fine di sottrarsi alla relativa tassazione sia nello Stato di residenza che nello Stato della fonte.

In tale contesto, lo scambio di informazioni tra le Autorità fiscali dei diversi Stati, diretto ad attuare l'assistenza reciproca tra gli stessi, specialmente in tema di riscossione transnazionale dei tributi, trova le proprie origini, a livello internazionale, nell'attività svolta dalla Nazioni Unite e dall'OCSE, nonché dal Consiglio d'Europa, proprio al fine di eliminare fenomeni di doppia imposizione fiscale e di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale, ponendo principi e regole alle stesse procedure di scambio di informazioni, le quali sono contenute in clausole dettate dai Modelli OCSE ed ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

In particolare, il Modello OCSE del 1963 (nonché le altre convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che ad esso di ispirano) non conteneva alcuna disposizione relativa alla tutela del contribuente interessato da una procedura di scambio di informazioni tra Autorità fiscali appartenenti ad ordinamenti nazionali diversi, dato che la relativa normativa è sostanzialmente rivolta agli Stati e produce i suoi effetti, quindi, esclusivamente nei confronti di quest'ultimi, assicurando ai contribuenti soltanto una forma di tutela indiretta dei propri diritti. Tuttavia, il suddetto Modello OCSE, non sanciva alcun obbligo automatico in capo ad uno Stato di concedere assistenza tributaria internazionale alle Amministrazioni fiscali di un altro Stato contraente, ma tale decisione doveva essere preliminarmente sostenuta da una congrua valutazione degli interessi in gioco nella relativa procedura di scambio di informazioni, la quale doveva tenere in considerazione anche gli interessi dei contribuenti interessati dalla procedura stessa<sup>386</sup>.

Le Autorità fiscali interessate da una procedura di scambio di informazioni internazionale, infatti, prima di stabilire se una data informazione fosse necessaria e, quindi, potesse essere trasmessa, nel decidere se prestare o meno la propria collaborazione ed assistenza doveva verificare se la stessa fosse conforme a determinati requisiti: innanzitutto, l'opportunità, ovvero

---

<sup>386</sup> Su cui v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 67. Difatti, "pur essendo presenti diversi limiti allo scambio di informazioni, potenzialmente in grado di tutelare la sfera privata del contribuente o dei terzi di volta in volta interessati dalla procedura di assistenza internazionale, questi sono accertati in base ad una valutazione discrezionale delle autorità fiscali dello Stato richiesto".

se lo scambio di informazioni riguardasse o meno fatti che le Amministrazioni fiscali dello Stato richiedente avessero già accertato; la necessità, ovvero se lo Stato richiedente avesse precedentemente attivato tutti gli strumenti di indagine a sua disposizione; infine, la ragionevolezza, ovvero se ai fini della decisione, fossero stati rispettati o meno i criteri ed i limiti stabiliti dall'art. 26 del Modello OCSE.

Una volta assunta la decisione, però, alquanto blande risultavano essere le tutele offerte dall'ordinamento tributario dei vari Stati ai contribuenti interessati dalla procedura di assistenza tributaria transnazionale, i quali, molto spesso, non erano nemmeno informati dell'avvio del procedimento di scambio di informazioni, che riguardavano la propria situazione patrimoniale, tra le Autorità fiscali degli Stati contraenti, procedimento che, di fatto, iniziava senza una previa notificazione ai soggetti interessati (soprattutto, nei casi in cui lo scambio di informazioni avvenisse in maniera automatica o spontanea), se non in un numero limitato di Stati, ove il potere delle Autorità tributarie statali di ottenere informazioni, in modo particolare da terzi, era subordinato alla previa notificazione al contribuente interessato della relativa richiesta di assistenza fiscale internazionale notificata dalle Autorità fiscali di un altro Stato.

L'art. 26, quale elemento cardine dello scambio di informazioni, del Modello OCSE, nella versione del 1963, non solo limitava lo scambio di informazioni ai problemi scaturenti da fenomeni di doppia imposizione, quale ostacolo agli scambi internazionali, ma la sua formulazione era anche alquanto generica, lasciando un gran margine alla discrezionalità degli Stati con riguardo sia all'individuazione delle informazioni necessarie da trasmettere in seguito alla richiesta di assistenza, sia al preventivo esame di conformità della normativa nazionale con quella convenzionale.

Successivamente, lo scambio di informazioni fu visto anche come un efficace strumento di contrasto all'evasione internazionale, idea che portò nel 1977 l'OCSE a modificare il suddetto Modello di convenzione ammettendo l'attivazione delle procedure di scambio di informazioni anche con riguardo all'attuazione delle normative fiscali degli Stati contraenti.

Il Modello OCSE del 1977, prevedeva che le disposizioni convenzionali fossero applicabili a qualsiasi soggetto, estendendo, così, l'ambito soggettivo di applicazione della convenzione stessa rispetto al precedente Modello OCSE del 1963 (il quale ne limitava l'applicabilità "ai soggetti residenti in uno o entrambi gli Stati contraenti"<sup>387</sup>), a condizione che lo scambio di informazioni fiscali avvenisse solo in riferimento alle imposte previste dalla Convenzione medesima. Tale limite, è stato, poi, abolito dal Modello OCSE nella versione del 2005, il quale ha sancito l'applicabilità dello scambio di informazioni tra le Autorità fiscali degli Stati Contraenti con riguardo "ad imposte di qualsiasi genere o denominazione", estendendo il campo applicativo dell'art. 26, anche con riferimento all'obbligo per lo Stato richiesto di attivarsi per il reperimento delle informazioni richieste con propri mezzi anche nel caso in cui tali informazioni non siano in suo possesso e non abbiano alcuna rilevanza per quest'ultimo<sup>388</sup>.

Nel mentre, grande importanza in materia di scambio di informazioni, ha assunto il nuovo Modello OCSE adottato nel 2002, denominato "*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*", contenente una serie di strumenti normativi diretti a garantire una più efficace

---

<sup>387</sup> Su cui v. BERGAMI D., GIORDANO V., *Evoluzione degli strumenti di cooperazione fiscale tra gli Stati*, in *Fiscali& internazionale*, 2003, n. 3, p. 251.

<sup>388</sup> Al riguardo v. PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 291, in cui si legge che: "La formulazione dell'art. 26 sembra presupporre l'applicazione dello scambio di informazioni soltanto su richiesta. Infatti, il requisito della 'prevedibile rilevanza' delle informazioni richieste è stabilito al fine di evitare che l'amministrazione richiedente attivi indebitamente lo scambio di informazioni senza aver preventivamente effettuato la debita istruttoria in grado di determinare la necessità, né l'oggetto della richiesta stessa. Peraltro, questo non implica necessariamente che l'amministrazione richiedente individui precisamente il contribuente oggetto dell'assistenza mutua, né che la richiesta di assistenza possa avere ad oggetto un gruppo di contribuenti [...]". V. SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016, p. 7, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)). V. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1., p. 229 ss.



cooperazione internazionale in materia tributaria, al fine di combattere alcune pratiche dannose, come i paradisi fiscali, che causano un indebito vantaggio economico – finanziario per uno Stato a danno di un altro. L'accordo in oggetto contiene, però, la disciplina soltanto di due tipi di assistenza fiscale transnazionale, ovvero, lo scambio di informazioni su richiesta e l'effettuazione di indagini fiscali all'estero, sebbene i singoli Stati contraenti, nel disciplinare i propri reciproci rapporti di assistenza alla riscossione transnazionale, possono stabilire con specifiche disposizioni anche altre forme di collaborazione in materia fiscale, come lo scambio di informazioni automatico, lo scambio di informazioni spontaneo e le ispezioni fiscali simultanee<sup>389</sup>.

Per ciò che attiene lo scambio di informazioni su richiesta (disciplinato dall'art. 5 dell'accordo in esame), esso prevede l'obbligo in capo alle Autorità fiscali degli Stati contraenti di scambiarsi i dati necessari diretti all'attuazione dell'assistenza tributaria internazionale, i cui limiti riguardano solo il contenuto dei documenti di cui viene richiesta la trasmissione e non la qualifica del soggetto o la natura dell'ente nei confronti del quale è indirizzata la relativa richiesta, notizie che devono essere trasmesse nella specifica forma richiesta dallo Stato a cui è diretta l'assistenza stessa.

Le indagini fiscali all'estero (disciplinate dall'art. 6 dell'accordo medesimo), invece, sanciscono l'obbligo per le Autorità tributarie dello Stato richiesto di autorizzare i rappresentanti delle Autorità competenti dello Stato richiedente ad esaminare i dati e i documenti in possesso delle stesse o ad interrogare i soggetti a cui sia stata indirizzata la relativa richiesta di assistenza, previo consenso scritto della persona interessata, con conseguente comunicazione da parte dello Stato richiesto alle Autorità fiscali dello Stato richiedente per ciò che riguarda il tempo ed il luogo dell'incontro con il soggetto interessato medesimo.

Sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 7 dell'Accordo in questione (elaborato secondo le regole contenute nell'art. 26 del precedente Modello OCSE), una determinata richiesta di scambio di informazioni può essere anche soggetta a rigetto da parte dello Stato richiesto, il quale può subordinare l'assolvimento del proprio obbligo di prestare le informazioni richieste dall'altro Stato contraente (o dagli altri Stati contraenti, in caso di convenzioni multilaterali e non bilaterali) al rispetto di determinati requisiti, quali: la reciprocità dello scambio; la conformità della richiesta a quanto stabilito nell'Accordo; il rispetto del segreto d'affari (commerciale, industriale, professionale), nonché del carattere confidenziale delle informazioni fornite dal cliente al proprio avvocato; la non contrarietà della richiesta di informazioni all'ordine pubblico; la non contrarietà dello scambio di informazioni al principio di non discriminazione, per cui non possono essere trattati diversamente i cittadini dello Stato richiesto che si trovino nella medesima situazione di cittadini dello Stato richiedente. Qualora tali condizioni non vengano rispettate, cade l'obbligo per lo Stato a cui si domanda assistenza di fornire le informazioni richieste, assistenza che potrà essere, eventualmente, fornita solo in base ad una valutazione discrezionale dello Stato richiesto che dovrà, comunque, tener conto anche, e soprattutto, degli interessi del contribuente interessato.

La formulazione dell'art. 26 risulta, poi, ulteriormente modificata in seguito al nuovo Modello di Convenzione pubblicato dall'OCSE nel 2014, il quale conferma, nel Commentario all'art. 26 medesimo, l'ambito applicativo della clausola, non soggetta alle limitazioni degli artt. 1 e 2, per cui "le informazioni scambiate possono riguardare anche persone che non sono residenti di alcuno degli Stati contraenti, nonché imposte ulteriori e diverse rispetto a quelle espressamente rientranti nel campo di applicazione oggettivo della Convenzione"<sup>390</sup>, sebbene stabilisca specifiche limitazioni all'obbligo di cooperazione internazionale, per cui lo Stato richiesto non è tenuto: ad adottare provvedimenti che costituiscano una deroga alla propria normativa

---

<sup>389</sup> Sul punto V. anche SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016, p. 8, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/).

<sup>390</sup> In tal senso v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 268.

legislativa o prassi amministrativa nazionale o dell'altro Stato contraente (in palese violazione del principio di reciprocità, riscontrabile quando sia il diritto o la prassi amministrativa di un solo Stato a prevedere un determinato procedimento di scambio di informazioni); a trasmettere informazioni che lo Stato richiedente non potrebbe ottenere secondo la propria legislazione o prassi amministrativa in materia (uno Stato contraente, infatti, non può avvantaggiarsi del sistema informativo di un altro Stato contraente); ad inviare informazioni allo Stato richiedente che comportino una violazione del segreto d'ufficio, commerciale, professionale, industriale o del processo commerciale, o che si ponga in contrasto con i principi nazionali di ordine pubblico (riguardanti ipotesi estreme, quale, ad esempio, la conduzione di un'indagine fiscale nello Stato richiedente attivata sulla base di persecuzioni di ordine politico, razziale o religioso)<sup>391</sup>.

Inoltre, sulla base della previsione art. 26, anche nella versione del Modello OCSE del 2017, è stato chiarito che l'obbligo per gli Stati Contraenti di scambiarsi informazioni non riguarda solo quelle ritenute necessarie, ma anche tutte quelle informazioni che risultino "prevedibilmente rilevanti", con riguardo sia ad una corretta attuazione delle disposizioni convenzionali, sia all'attuazione delle normative nazionali conformemente a quanto previsto dalla Convenzione e relativamente a tutti i tipi di imposte, nonché per contrastare l'evasione fiscale<sup>392</sup>.

Il Commentario all'art. 26 disciplina, poi, le modalità attraverso cui viene eseguito lo scambio di informazioni, le quali sono rimesse ad una decisione delle Autorità fiscali degli Stati contraenti, specificando che non è consentito agli stessi formulare richieste generalizzate di informazioni, sia bancarie che finanziarie, che riguardino contribuenti non preventivamente identificati e/o basate solo su un semplice sospetto di evasione fiscale internazionale da parte dei soggetti interessati (cd. "fishing expeditions")<sup>393</sup>.

Le modalità di scambio di informazioni previste dal Commentario all'art. 26, e tra cui deve essere effettuata la scelta da parte delle Autorità competenti degli Stati contraenti, sono: lo scambio di informazioni "su richiesta", ovvero attraverso una specifica richiesta di informazioni che viene inoltrata da uno Stato ad un altro, relativamente ad un determinato contribuente; scambio di informazioni "spontaneo", che si ha quando un Stato trasmette informazioni su uno specifico contribuente considerate rilevanti per gli interessi fiscali di un altro Stato, senza alcuna preventiva richiesta da parte di quest'ultimo; scambio di informazioni "automatico"<sup>394</sup>, che si

---

<sup>391</sup> A tal proposito v. PISTONE P., *DiriĠĠo ĠribuĠario inĠernazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 292, in cui l'Autore afferma che: "a partire dal 2005, il modello OCSE ha però escluso che questa situazione possa verificarsi in relazione a norme sul segreto bancario o di tutela di specifici operatori finanziari, fiduciari o relative alle partecipazioni in una società". Per un approfondimento sul tema del cd. segreto bancario in materia v. CORDEIRO GUERRA R., *DiriĠĠo TribuĠario inĠernazionale. IsĠĠuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 273 ss.. Cfr. anche TARIGO P., *DiriĠĠo inĠernazionale ĠribuĠario. Principi ed isĠĠuĠi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 227 ss..

<sup>392</sup> Su cui v. TARIGO P., *DiriĠĠo inĠernazionale ĠribuĠario. Principi ed isĠĠuĠi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 224, dove l'Autore afferma che: "Funzione del requisito di presumibile rilevanza ("foreseeable relevance") è quella di rendere lo scambio di informazioni in materia tributaria il più ampio possibile, ma al tempo stesso circoscrivere l'ambito in modo da escludere, vietandole, sia quelle pratiche degli Stati, denominate 'fishing expeditions', che si risolvono in richieste speculative senza alcun apparente nesso con un'indagine avviata, sia quelle richieste di informazioni che è probabile non siano rilevanti in merito agli affari fiscali di un contribuente. [...]".

<sup>393</sup> Sul punto v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *DiriĠĠo ĠribuĠario inĠernazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 117, in cui l'Autore afferma che: "La *ratio* di tale norma si rinviene nell'inopportunità che le Autorità fiscali di un Paese ottengano da Amministrazioni estere l'accesso a notizie o la produzione di atti che esse stesse non avrebbero i poteri di ottenere nel proprio territorio a causa dei limiti ad essi imposti dal proprio ordinamento". Pertanto, "tale principio comporta l'inammissibilità delle cd. *fishing expeditions*, ovvero di quelle richieste di informazioni, anche in relazione ad una pluralità di contribuenti, che non siano specificatamente motivate da parte dello Stato richiedente in relazione a fatti concreti: questo perché simili richieste non consentono alle Autorità dello Stato richiesto di valutare il rispetto del principio di legalità". V. anche TARIGO P., *DiriĠĠo inĠernazionale ĠribuĠario. Principi ed isĠĠuĠi*, Torino, 2018, vol. 1, p. 224.

<sup>394</sup> Su cui V. anche SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale inĠernazionale*, 2016, p. 8, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/), per cui lo scambio automatico è "sicuramente destinato ad assumere un ruolo determinante nel futuro in parallelo all'impiego degli

verifica quando le informazioni riguardino categorie reddituali che hanno la propria fonte in uno Stato estero e che vengono trasmesse allo Stato di riferimento sulla base di un accordo-quadro tra gli stessi Stati contraenti<sup>395</sup>.

Tali modalità possono essere utilizzate dagli Stati Contraenti anche insieme o possono essere sostituite da altre tecniche; la scelta del modo con cui lo scambio di informazioni convenuto debba essere, poi, concretamente svolto è deciso dalle Autorità competenti degli Stati contraenti, le quali, possono anche rifiutarsi di fornire informazioni con la specifica modalità richiesta se tale modalità non è consentita dal proprio ordinamento interno o dalla propria prassi amministrativa nazionale<sup>396</sup>.

Con riguardo alle modalità di utilizzazione delle notizie scambiate, secondo quanto stabilito dall'art. 26 del Modello OCSE, le informazioni ottenute dallo Stato richiedente attraverso tale strumento sono sottoposte a precisi obblighi di segretezza e condizioni di utilizzo: difatti, è sancito a carico dello Stato richiedente l'obbligo di segretezza su tutte le informazioni ottenute, sia quelle incluse nella richiesta, sia quelle trasmesse in risposta, le quali possono essere divulgate esclusivamente ai soggetti e alle Autorità degli Stati contraenti competenti in materia di accertamento e riscossione, anche coattiva, dei tributi, nonché il divieto per lo Stato richiedente medesimo di utilizzare tali informazioni ricevute per obiettivi diversi da quelli fiscali enunciati, le quali devono, altresì, essere trattate con la stessa riservatezza garantita alle informazioni ottenute secondo la normativa interna dello Stato ricevente<sup>397</sup>.

Tuttavia, le disposizioni del Modello OCSE non risolvono del tutto i problemi relativi alla tutela della riservatezza e del segreto d'ufficio delle informazioni scambiate, dato che la normativa dello Stato ricevente ed applicabile alle informazioni ottenute potrebbe essere meno rigida e, quindi, non tutelare pienamente la riservatezza dei contribuenti interessati da un procedimento di accertamento o riscossione tributaria. Inoltre, al riguardo, occorre sottolineare che non è presente nel Modello OCSE alcuna regolamentazione del diritto del contribuente sottoposto ad indagini ad intervenire in una procedura di scambio di informazioni (e di reciproca assistenza) tra le Amministrazioni finanziarie di due o più Stati contraenti, il quale potrà far valere i propri diritti ed interessi o all'interno della procedura attivata dallo Stato richiesto per l'acquisizione delle informazioni o in quella svolta dallo Stato richiedente per l'utilizzo delle informazioni ottenute.

A tal proposito, alcuni ordinamenti nazionali, prevedono che lo scambio di informazioni avvenga solo a seguito di un preciso procedimento di notifica (il quale non deve, comunque, ritardare o impedire l'effettivo scambio di informazioni) alla persona che fornisce le informazioni e/o al contribuente che è sottoposto a controllo, al fine di tutelare in misura maggiore i diritti dei soggetti interessati e prevenire eventuali errori, nonché facilitare le procedure di scambio, magari anche attraverso una collaborazione dello stesso contribuente con le Autorità fiscali dello Stato richiedente.

---

strumenti informatici e all'uso delle banche dati [...]. Dopo il G – 20 di Londra del 2009 l'OCSE ha infatti sottolineato con una serie di Raccomandazioni l'estrema efficacia del metodo automatico nella lotta all'evasione fiscale e ha, a tal fine, proposto l'introduzione di una piattaforma elettronica che faciliti l'introduzione di tale sistema con modalità sempre più omogenee”.

<sup>395</sup> Per un approfondimento sul punto v. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario inġernazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 325 ss.; v. anche UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diriġġo ġribuġario inġernazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 116.

<sup>396</sup> In tal senso v. TARIGO P., *Diriġġo inġernazionale ġribuġario. Principi ed isġiġuġi*, Torino, 2018, vol., p. 225.

<sup>397</sup> “Quando lo stato ricevente intende utilizzare le informazioni per uno scopo ulteriore rispetto a quello fiscale, deve specificare allo Stato che fornisce l'informazione l'altro scopo e confermarli che l'utilizzo per tale altro scopo è consentito dal proprio diritto interno. Le competenti autorità dello Stato che fornisce le informazioni in genere autorizzano tale diverso uso se le informazioni possono essere utilizzate per finalità simili in tale Stato”. V. TARIGO P., *Diriġġo inġernazionale ġribuġario. Principi ed isġiġuġi*, Torino, 2018, vol. 1, p. 226.

Per ciò che attiene la cooperazione fiscale prevista in ambito europeo<sup>398</sup>, occorre preliminarmente sottolineare che essa non trova alcun riscontro normativo nel diritto primario europeo, non essendo presente nel Trattato istitutivo alcuna disposizione tesa a disciplinarla.

Difatti, la materia è stata regolata da un gruppo di direttive, finalizzate a creare obblighi di collaborazione tra gli Stati membri dell'Unione, le quali disciplinano l'assistenza mutua tra le Amministrazioni finanziarie per lo scambio di informazioni (cd. "cooperazione amministrativa"), nonché l'assistenza nel recupero dei crediti tributari<sup>399</sup>.

La prima fonte di diritto secondario europeo diretta a disciplinare la mutua assistenza tra le Autorità fiscali degli Stati membri dell'UE (in modo più efficace rispetto a quella attuabile in base all'art. 26 del Modello OCSE sopra delineato, nonché alle convenzioni bilaterali che si ispiravano a tale clausola) è la Direttiva n. 77/799/CEE<sup>400</sup>, adottata in attuazione dell'art. 94 TCE<sup>401</sup>, relativa allo scambio di informazioni in materia di imposte dirette.

Successivamente, è stata adottata una seconda Direttiva, la n. 79/1070/CEE<sup>402</sup>, diretta a disciplinare lo scambio di informazioni e l'assistenza nella riscossione in materia di IVA<sup>403</sup> (lo scambio di informazioni in materia di accise, invece, è disciplinato attualmente dal

---

<sup>398</sup> "La normativa europea sullo scambio di informazioni è, in linea di massima, analoga a quella elaborata in ambito internazionale, ma le finalità e il funzionamento dei meccanismi di cooperazione risultano alquanto particolari. A tale riguardo, si rileva che nell'ordinamento UE la cooperazione nell'accertamento delle imposte degli Stati membri persegue la duplice finalità di contrastare un esercizio 'abusivo' delle libertà fondamentali previste dal Trattato da parte degli operatori economici, e quella di realizzare il mercato comune. In altre parole, la disciplina UE sullo scambio di informazioni esprime al contempo un'esigenza antielusiva e un'altra squisitamente europeistica". V. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 287 ss.. Per un approfondimento sulla evoluzione storica della disciplina comunitaria sulla reciproca assistenza e sullo scambio di informazioni tra Autorità amministrative finanziarie v. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, n. 2, p. 460 ss..

<sup>399</sup> "Questa materia ha subito una profonda evoluzione dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea e costituisce un corpo normativo molto articolato all'interno del diritto secondario applicabile in materia tributaria, la cui base giuridica va rinvenuta negli artt. 113 e 115 TFUE". V. PISTONE P., *Diritto Tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 263; v. anche PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia Tributaria*, Torino, 2006, p. 123 ss..

<sup>400</sup> La quale prevedeva che: "gli Stati membri debbono scambiarsi, a richiesta o no, ogni informazione che sembri utile per un corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio e in particolare allorché viene accertato un trasferimento fittizio di utili tra imprese situate in Stati membri diversi, o quando queste transazioni tra imprese situate in due Stati vengono effettuate tramite un terzo paese per fruire di agevolazioni fiscali, o infine quando l'imposta, per un motivo qualsiasi, è stata o può essere elusa". Tale Direttiva è stata successivamente sostituita dalla Direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (ancora non recepita dall'ordinamento italiano).

<sup>401</sup> Art. 94 TCE: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, approvare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune". Per un approfondimento sul dibattito tra Consiglio e Commissione sul fondamento giuridico dei nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni v. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, n. 2, p. 499 ss..

<sup>402</sup> Tale disciplina in materia IVA è stata poi integralmente trasfusa, con le relative integrazioni, nel Regolamento n. 1798/2003/CE del 7 ottobre 2003, successivamente abrogato dal Regolamento n. 904/2010/UE del 7 ottobre 2010. Per un approfondimento sullo scambio di informazioni in ambito di IVA v. SCHIAVONE G., *Lo scambio di informazioni nell'ambito dell'IVA comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 2002, n. 48, p. 4415 ss.; v. RONCO S. M., *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri. Nota a sentenza Corte di Giustizia dell'Unione europea, Sez. X, 30 settembre 2021, C-186/20*, in *Diritto e pratica Tributaria internazionale*, 2022, n. 2, p. 882 ss.; v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 247 ss..

<sup>403</sup> Le due direttive sono state recepite in Italia con il D.P.R. n. 506 del 5 giugno 1982, estendendo l'ambito di applicazione della disciplina sullo scambio di informazioni tra le Autorità fiscali degli Stati membri alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto.

Regolamento UE n. 389/2012 del 2 maggio 2012, il quale ha abrogato la precedente disciplina in materia contenuta nel Regolamento n. 2073/2004/CE del 17 novembre 2004<sup>404</sup>).

Con riguardo alle modalità di svolgimento delle procedure di scambio di informazioni, la Direttiva n. 77/799/CEE riprende i tre tipi già previsti dal Modello OCSE, ovvero, lo scambio di informazioni spontaneo (che, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia<sup>405</sup>, è da considerarsi come un obbligo per tutti gli Stati membri dell'UE), automatico e su richiesta<sup>406</sup>; in particolare, quest'ultima rappresenta la modalità principale con cui le Autorità fiscali di uno Stato membro possono acquisire fatti e informazioni in relazioni a fattispecie tributarie verificatesi fuori dal proprio territorio nazionale. Lo Stato richiedente, pertanto, in seguito ad una apposita istruttoria svolta dalle Autorità nazionali competenti, accertata la necessità di ottenere tali fatti ed informazioni che non possono acquisire direttamente, inviano una precisa richiesta alle Autorità competenti di uno altro Stato membro; quest'ultime, dopo aver effettuato un'apposita verifica diretta ad accertare che la fattispecie su cui lo Stato richiedente necessita di avere fatti o informazioni in possesso dello Stato richiesto (o interpellato) sia corrispondente alla fattispecie astratta su cui lo Stato medesimo si è obbligato alla trasmissione dei dati, procede al loro reperimento e trasmissione allo Stato richiedente.

Tale modalità di scambio di informazioni, però, non comporta alcun obbligo incondizionato in capo allo Stato richiesto di procedere all'attivazione della relativa procedura di scambio, essendo previste, in determinate circostanze, alcune limitazioni<sup>407</sup>: difatti, lo Stato richiesto potrà rifiutarsi di trasmettere le informazioni richieste qualora lo Stato richiedente non abbia preliminarmente esaurito tutti i mezzi di indagine previsti dal proprio diritto interno, o quando la richiesta inviata dallo stesso sia indebita, ovvero, per mancanza dei presupposti (ad esempio, nel caso in cui la richiesta non abbia un contenuto sufficientemente specifico, cd. "fishing expeditions"). Inoltre, lo Stato richiesto può rifiutarsi di prestare la propria cooperazione amministrativa allo Stato richiedente qualora, in violazione del principio di reciprocità, quest'ultimo, per ragioni di fatto o di diritto, non sia in grado di fornire all'altro Stato una assistenza similare attraverso lo scambio di analoghe informazioni. Per di più, la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri non può aver luogo per contrasto con disposizioni di legge, ovvero, quando, in ossequio al principio di legalità, le indagini o le comunicazioni richieste da uno Stato membro siano contrarie al diritto interno dello Stato richiesto, o nel caso in cui lo scambio di informazioni comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale<sup>408</sup>, di un processo

---

<sup>404</sup> Per un maggiore approfondimento sullo scambio di informazioni in materia di accise v. SAPONARO F., *L'aggiornamento amministrativo del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 254 ss..

<sup>405</sup> V. Corte di Giustizia, sentenza del 13 aprile 2000, C-420/98, *WN c. Skaistisreġaris van Financien*.

<sup>406</sup> Per un approfondimento sulle forme tradizionali di scambio di informazioni e sulle relative procedure di attivazione v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 289 ss. Sul tema cfr. anche Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, C-318/07; v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 311 ss.; v. SAPONARO F., *L'aggiornamento amministrativo del diritto nell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 208 ss..

<sup>407</sup> Per una trattazione approfondita sui limiti e sui principi che regolano in ambito europeo la collaborazione amministrativa nello scambio di informazioni in materia tributaria e la relativa tutela del contribuente v. FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 380 ss.; v. anche FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in *Aggiornamento del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 268 ss..

<sup>408</sup> Sulla definizione di tali "segreti" v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 316 ss..

commerciale o quando la diffusione di determinate notizie sia contraria all'ordine pubblico dello Stato richiedente o dello Stato richiesto<sup>409</sup>.

Per ciò che riguarda lo scambio di informazioni automatico, esso presuppone una comunicazione sistematica da uno Stato membro ad un altro di specifiche informazioni, senza che lo Stato che necessita di tali dati debba inviare una preventiva richiesta alle Autorità competenti dell'altro Stato, trasmissione che deve avvenire, quindi, ad intervalli regolari e nel rispetto del principio di confidenzialità.

Infine, in riferimento alla modalità di scambio di informazioni spontaneo, essa prevede la trasmissione di atti e notizie da parte di uno Stato membro ad un altro Stato qualora dette informazioni siano considerate dalle Autorità fiscali di quest'ultimo potenzialmente rischiose per un altro Stato membro (come nel caso in cui vi siano indizi o prove di evasione, elusione o frode fiscale), per cui esse sono obbligate ad inviare i dati in proprio possesso senza alcuna specifica richiesta da parte dell'altro Stato membro<sup>410</sup>.

La suddetta Direttiva è stata successivamente abrogata dalla Direttiva n. 2011/16/UE<sup>411</sup> (cd. DAC 1<sup>412</sup>), che rappresenta la direttiva base relativa alla cooperazione amministrativa<sup>413</sup> nel settore fiscale in ambito europeo, la quale ha eliminato il segreto bancario ed ha esteso l'applicazione delle procedure dello scambio, anche automatico, di informazioni finanche a materie che esulano dalla tassazione del risparmio<sup>414</sup> (con riguardo ad altre imposte e contributi

---

<sup>409</sup> Su cui v. UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 218; v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 290.

<sup>410</sup> Sul punto v. PISTONE P., *Diriġġo Tribuġario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 264 ss, in cui l'Autore, tra l'altro, afferma che: "Il processo evolutivo dell'assistenza mutua ha determinato un esponenziale crescita della legislazione secondaria in questo ambito della materia tributaria, trasformando l'assistenza mutua tra le autorità tributarie degli Stati membri dell'Unione Europea da strumento utilizzabile in un numero limitato di casi a strumenti di massa e indispensabile al corretto funzionamento dei sistemi tributari degli Stati membri. Questa crescita ha determinato un corrispondente aumento degli obblighi documentali a carico di terzi detentori di informazioni, non remunerata, ma sanzionata in caso di violazioni". Al riguardo "la Corte di giustizia, ha riconosciuto ai terzi detentori il diritto al sindacato giurisdizionale in relazione alle sanzioni per mancata ottemperanza agli obblighi di fornire informazioni"(cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 16 maggio 2017, C-682/15) "negando però al contribuente tale diritto anteriormente allo scambio di informazioni [...] nel rispetto del diritto al giusto processo"(cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 6 ottobre 2020, C-245/19 e 246/19).

<sup>411</sup> Sul percorso di elaborazione della Direttiva, sulla struttura dello scambio di informazioni, nonché sui precisi termini stabiliti entro i quali l'Autorità fiscale dello Stato membro interpellato deve rispondere alla richiesta di cooperazione v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 293 ss.. V. anche SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del Tribuġo nel diriġġo dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 214 ss., in cui, tra l'altro, si legge che: "La fissazione di termini certi e più stringenti per procedere allo scambio è uno dei profili maggiormente innovativi della Direttiva 2016/11/UE, considerato che la mancanza di un puntuale termine di scadenza entro il quale lo Stato compulsato doveva comunicare le informazioni richieste era stata individuata, in passato, come una delle cause principali della ridotta efficacia della cooperazione amministrativa".

<sup>412</sup> In materia di imposte dirette, il corpo normativo sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dell'Unione europea (cd. DAC) è costituito da sette direttive, di cui l'ultima, la Direttiva n. 2021/514/UE, approvata dal Consiglio il 22 marzo 2021, modifica la direttiva base del 2011, apportando significativi miglioramenti al sistema DAC, anche attraverso l'estensione delle procedure di assistenza mutua nel settore fiscale tra gli Stati membri agli operatori delle piattaforme digitali.

<sup>413</sup> Nel mentre, occorre sottolineare le novità in materia di cooperazione amministrativa contenute nel progetto di Costituzione europea del 29 ottobre 2004, su cui v. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna Tribuġaria*, 2005, n. 2, p. 503 ss..

<sup>414</sup> Materia inizialmente regolata dalla Direttiva n. 77/799/CEE e poi abrogata nel 2015. Per un approfondimento sulla cd. Direttiva Risparmio (Direttiva n. 2003/48/CEE concernente la tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi) v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 297 ss..

previdenziali), con lo scopo di rendere l'assistenza mutua in materia tributaria tra gli Stati membri ancora più efficiente<sup>415</sup>.

Tale fine è stato perseguito non solo attraverso le forme tradizionali di scambio di informazioni<sup>416</sup>, su richiesta, spontaneo ed automatico<sup>417</sup>(quest'ultimo viene considerato il mezzo più efficace per combattere fenomeni di evasione fiscale, tanto che la Direttiva ne estende il campo di utilizzo in relazione alle informazioni relative a periodi di imposta a partire dal 2014<sup>418</sup>), ma anche attraverso l'introduzione di nuove forme di cooperazione in materia tributaria tra gli Stati membri dell'UE<sup>419</sup>, complementari alle procedure di scambio di informazioni e dirette a migliorare le procedure di acquisizione e utilizzazione delle informazioni tra gli stessi, quali: la verifica congiunta (oggetto di modifica da parte della DAC 7), la verifica simultanea, la notifica degli atti, il riscontro delle informazioni inviate, la condivisione tra le Autorità fiscali degli Stati membri delle migliori pratiche in materia,<sup>420</sup> nonché attraverso la predisposizione di una disciplina dettagliata relativa al concreto e corretto funzionamento della cooperazione amministrativa stessa<sup>421</sup>. Oggetto della Direttiva in esame è, quindi, lo scambio di informazioni "prevedibilmente pertinenti", ovvero, che abbiano il carattere della "prevedibile rilevanza"<sup>422</sup>,

---

<sup>415</sup> "La Direttiva n. 2011/16/UE, infatti, prevede che ciascuno Stato membro debba comunicare alla Commissione entro l'11 marzo 2011, <<l'autorità competente>> ( a seguire CLO), che è il principale responsabile dei contatti con gli altri Stati membri e con la Commissione" (art. 4, punto 1, della Direttiva 2011/16/UE). Sul punto v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 194 ss..

<sup>416</sup> Per cui il sistema DAC stabilisce specifiche disposizioni e termini (a carattere ordinatorio) diretti a realizzare una sollecita trasmissione dei fatti e delle informazioni rilevanti. Per un approfondimento sull'argomento v. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 269 ss..

<sup>417</sup> Per un approfondimento in tema di scambio automatico di informazioni nell'ambito europeo v. SAPONARO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2020, fasc.5, p. 551 ss., in cui l'Autore, in premessa, afferma che: "nell'ambito delle tradizionali procedure di scambio di informazioni (EOI) tributarie tra Amministrazioni finanziarie, si è assistito ad un notevole ampliamento della sfera di applicazione della disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni (AEOI), che pare rappresentare il giusto compromesso tra l'esigenza di conferire da una parte agli Stati membri la competenza e gli strumenti necessari per cooperare in modo efficace a livello internazionale, così da evitare sul mercato interno gli effetti negativi di una globalizzazione in continua espansione e, dall'altra, l'auspicio di giungere ad una gestione dell'attività di controllo e di accertamento non più solo a livello internazionale, prevedendo un più ampio margine di intervento sostitutivo delle istituzioni europee, in attuazione del principio di sussidiarietà e di proporzionalità". V. anche SAPONARO F., *La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente*, 2020, p. 12 ss., disponibile su <http://www.revistaec.com/index.php/revistaec/article/view/1371>.

<sup>418</sup> Su cui v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 218, in cui si legge: "Da tale periodo di imposta in avanti, infatti, gli Stati membri saranno tenuti a scambiarsi automaticamente le informazioni relative a: (a) redditi di lavoro; (b) compensi per dirigenti; (c) prodotti di assicurazione per la vita contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe; (d) pensioni; (e) proprietà e redditi immobiliari".

<sup>419</sup> Sulle altre forme di cooperazione amministrativa v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 219 ss., in cui, preliminarmente, si legge: "Previo accordo tra l'autorità richiedente e quella interpellata, è ammessa la presenza di funzionali designati dall'autorità richiedente negli uffici amministrativi dello Stato membro interpellato o, anche, la loro partecipazione ad indagini amministrative che si svolgono sul territorio di quest'ultimo. [...] Sono ammessi, altresì, i controlli simultanei di una o più persone, quando la posizione di questi ultimi interessi comunemente due o più Stati membri. [...]"

<sup>420</sup> Modifiche applicate a partire dal 1° gennaio 2023. Per un maggiore approfondimento in tema di nuove forme di cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'UE v. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 270 ss.

<sup>421</sup> Per un approfondimento sulle principali disposizioni della Direttiva in esame v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 295 ss.

<sup>422</sup> Al riguardo v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 210 ss., in cui, tra l'altro si afferma che: "[...] il legislatore europeo ha previsto, ex art. 20 della direttiva, che le

applicabile "ad imposte di qualsiasi tipo prelevate dagli Stati membri e loro ripartizioni territoriali o amministrative, anche locali, eccezion fatta per l'imposta sul valore aggiunto, i dazi doganali<sup>423</sup> e le accise – che sono oggetto di una disciplina specifica"<sup>424</sup> (in particolare il Regolamento UE n. 904/10 del 7 ottobre 2010 in tema di cooperazione amministrativa e il contrasto alla frode in materia di imposta sul valore aggiunto<sup>425</sup>) e con riferimento a tutte le categorie di contribuenti (persone fisiche, giuridiche, associazioni senza personalità o altri istituti giuridici anche privi di personalità giuridica) senza alcuna limitazione derivante dalla nazionalità del soggetto interessato.

Le disposizioni della Direttiva 2011/16/UE sono state oggetto di integrazioni da parte di successive direttive (DAC 2, DAC 3, DAC 4, DAC 5, DAC 6 E DAC 7<sup>426</sup>), incorporate nella direttiva base, le quali hanno esteso ulteriormente l'ambito di applicazione della assistenza mutua in materia tributaria nel contesto europeo, con particolare riguardo ai flussi di *royalties*, ai conti finanziari, ai *ruling* fiscali e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento<sup>427</sup>, alle rendicontazioni Paese per Paese<sup>428</sup>, ai meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva e alle informazioni comunicate dai gestori di piattaforme<sup>429</sup>.

Infine, ulteriori disposizioni in tema di scambio di informazioni si rinvengono anche in specifiche convenzioni concluse a livello bilaterale, nonché in diversi accordi internazionali disciplinanti la materia dello scambio di informazioni<sup>430</sup>.

Con riguardo alla tutela del contribuente, corre l'obbligo di sottolineare che anche la normativa europea<sup>431</sup> relativa alla cooperazione amministrativa in materia fiscale, come nel caso della

---

richieste e le relative risposte tra le amministrazioni finanziarie coinvolte, debbano avvenire, per quanto possibile, mediante l'utilizzo di un formulario tipo adottato dalla Commissione. Il formulario è uno schema comune, caratterizzato da un contenuto di dati tipizzati, previsti genericamente dalla direttiva di riferimento, che, agevolando l'efficienza e la qualità dei servizi offerti dalle amministrazioni finanziarie nazionali ed il loro reciproco coordinamento, conduce ad una sorta di standardizzazione e più agevole circolabilità delle informazioni di "prevedibile rilevanza".

<sup>423</sup> Per un approfondimento in tema di cooperazione amministrativa in materia doganale v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 267 ss.

<sup>424</sup> Sul punto v. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 267; v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 217.

<sup>425</sup> In tale Regolamento sono, infatti, "stabilite le condizioni in base a cui le autorità amministrative degli Stati membri preposte all'applicazione della disciplina Iva devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione. Nel regolamento Iva sono quindi definite norme e procedure finalizzate a consentire alle autorità degli Stati membri di collaborare e scambiare qualsiasi informazione utile per accertare correttamente tale imposta". V. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 218.

<sup>426</sup> Per una trattazione approfondita sulle singole direttive costituenti il sistema DAC v. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 272 ss.

<sup>427</sup> Per un approfondimento sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di *ruling* preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 235 ss.

<sup>428</sup> Per una maggiore trattazione sul tema della rendicontazione Paese per Paese v. ancora SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 240 ss.

<sup>429</sup> Sull'ampliamento della sfera di competenza ed azione dell'Unione relativa alla condivisione dei dati fiscali tra Amministrazioni finanziarie degli Stati membri v. SAPONARO F., *La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente*, 2020, p. 37 ss, disponibile su <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1371>.

<sup>430</sup> Per un approfondimento sul punto v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 219.

<sup>431</sup> Al riguardo v. ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 277-278.



disciplina dettata dall'art. 26 del Modello OCSE (il quale, infatti, non fa alcun riferimento ai diritti del contribuente la cui protezione è soltanto indiretta<sup>432</sup>), risulta essere carente, considerato che la stessa "si realizza solo in maniera indiretta per il tramite degli obblighi di segretezza di cui all'art. 7, il quale, secondo la migliore dottrina, presenterebbe, tuttavia, le caratteristiche richieste dalla Corte di Giustizia UE per avere un effetto diretto e risultare invocabile dai contribuenti lesi dinanzi ai rispettivi giudici nazionali"<sup>433</sup>.

Sino ad oggi, infatti, la disciplina dello scambio di informazioni ha riguardato essenzialmente gli Stati coinvolti in tale procedura<sup>434</sup>, tanto che, il contribuente e gli eventuali terzi interessati, ai quali si riferiscono i dati scambiati, non ricevono alcuna tutela, sulla base dell'idea comune che i diritti e gli interessi di tali soggetti siano sufficientemente garantiti dalla possibilità per quest'ultimi di impugnare l'atto di accertamento nel quale sono contenute le medesime informazioni ottenute dallo Stato richiedente attraverso le procedure di cooperazione amministrativa in materia<sup>435</sup>.

Difatti, come affermato da autorevole dottrina, "l'evoluzione dello scambio di informazioni, nel consentire un più efficace presidio degli interessi erariali, ha lasciato ai contribuenti un sistema di garanzie non più adeguato alla tutela dei loro interessi: l'interesse ad evitare una ingiusta doppia imposizione; l'interesse alla corretta acquisizione delle informazioni ed alla loro riservatezza; l'interesse a non scambiare informazioni che possono alterare la libera concorrenza; l'interesse a forme di tutela che consentono un'efficace reazione<sup>436</sup> avverso l'acquisizione di informazioni non conformi alla legge, o finalizzata al perseguimento di scopi illegittimi".

Per di più, sempre dal punto di vista della tutela degli interessi dei contribuenti, manca nelle disposizioni sullo scambio di informazioni qualsiasi indicazione ai limiti temporali entro cui lo scambio stesso debba concludersi, nonché alle specifiche conseguenze dovute alla violazione da parte di uno degli Stati interessati dalla procedura di scambio di informazioni medesima, delle disposizioni dettate per ciascuna modalità di trasmissione delle informazioni.

Il contribuente, altresì, non è coinvolto in alcun modo nella fase di reperimento e trasmissione tra i vari Stati membri dei dati e delle informazioni che lo riguardano (non è, infatti, titolare di "participaĳion righĳ")<sup>437</sup> e, di regola, nella maggior parte degli ordinamenti nazionali, non è previsto alcuno obbligo di comunicazione al contribuente dell'avvio della procedura di cooperazione amministrativa (sia essa internazionale o europea), né il diritto del contribuente

---

<sup>432</sup> Su cui v. ancora ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 276-277.

<sup>433</sup> In tal senso v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istituzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 293.

<sup>434</sup> Difatti, "gli interventi comunitari si occupano della cooperazione e dello scambio di informazioni sotto il profilo dei rapporti fra le autorità fiscali degli Stati membri; - l'operato dell'autorità fiscale interpellata, così come quello dell'autorità fiscale richiedente, deve essere qualificato e vagliato in base al rispettivo diritto nazionale (art. 5, 4° co., Reg. n. 03/1798); - le informazioni trasmesse confluiscono in normali atti e provvedimenti disciplinati interamente dal diritto nazionale; - la fase attuativa è interamente rimessa alle autorità fiscali nazionali". Su cui v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 270 ss..

<sup>435</sup> Al riguardo v. FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in *Attualità del diritto tributario e dei diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 265 ss.. L'Autore, infatti, preliminarmente, afferma che: "La disciplina comunitaria dello scambio di informazioni non prevede specifici diritti e garanzie dei contribuenti che possono essere lesi dall'attuazione della procedura di scambio. Tale mancanza fa sì che una tutela del contribuente possa configurarsi, principalmente, per il tramite dei diritti riconosciuti, in virtù del 'principio di autonomia procedimentale', negli ordinamenti degli Stati membri".

<sup>436</sup> Sul punto v. MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 3, p. 995.

<sup>437</sup> Su cui v. MASTELLONE P., *L'unione Europea non riconosce participations rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali. Nota a sentenza: Corte Giustizia UE, 22 ottobre 2013, n. 276, Grande Sez.*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, fasc.11, p. 349 ss..

medesimo al contraddittorio<sup>438</sup> prima che lo Stato richiedente dia inizio al relativo procedimento di scambio di informazioni,

Il contribuente, pertanto, non è in grado di verificare né le modalità con cui le informazioni vengono raccolte e scambiate dagli Stati, non essendo previsto il diritto del soggetto interessato ad accedere alle modalità di acquisizione ed alla fonte delle informazioni, né, tantomeno, i modi di utilizzo e la destinazione che lo Stato richiedente infonde alle stesse, comportando non pochi abusi a danno dei contribuenti (come la dottrina, anche internazionale, in materia ha avuto più volte modo di sottolineare)<sup>439</sup>, la cui unica forma di tutela è quella prevista dall'ordinamento nazionale (cd. "principio di autonomia procedimentale"), nonostante l'attività di acquisizione delle informazioni sia svolta all'estero.

Inoltre, anche nella fase successiva, ovvero quando le informazioni ricevute dallo Stato richiedente vengono utilizzate per elaborare l'obbligo tributario a carico del contribuente, quest'ultimo ha quasi sempre accesso solo ai documenti e agli atti ricevuti dallo Stato di residenza ed utilizzati ai fini della predisposizione dell'atto di accertamento, ma non ha la facoltà di visionare i dati e le informazioni oggetto di scambio tra gli Stati, al fine di controllare la correttezza dei procedimenti attuati<sup>440</sup>.

Oltre a ciò, il problema della tutela del contribuente deve essere esaminata anche con riguardo alle singole modalità di scambio di informazioni, in particolare, con riferimento allo scambio di informazioni su richiesta: in tale procedura, infatti, qualora al contribuente non fosse assicurato un adeguato contraddittorio, egli non potrà opporre le proprie ragioni in modo efficace nei confronti dall'attività successiva posta in essere dell'Amministrazione finanziaria, in quanto avrà ormai già subito il pregiudizio dei propri diritti ed interessi<sup>441</sup>.

Tali limitazioni a carico del contribuente costituiscono, dunque, una violazione dei diritti dello stesso, con particolare riferimento ai diritti di difesa, considerati diritti fondamentali dell'individuo<sup>442</sup> sia a livello europeo (vedesi la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), sia a livello internazionale (vedesi la Convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>443</sup>).

---

<sup>438</sup> Sul tema del contraddittorio obbligatorio, con preciso riferimento alla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione e a quanto contenuto nel Decreto Crescita del 2019, v. MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 3, p. 1011 ss..

<sup>439</sup> "Basti pensare ai recenti casi *Liechtenstein* ed alla c.d. *lista Falciani*, in cui a seguito di illecite acquisizioni di dati bancari (frutto di vere e proprie sottrazioni fraudolente di 'liste' di presunti evasori), sono stati intrapresi accertamenti tributari da parte degli Stati di residenza dei contribuenti coinvolti". Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 300.

<sup>440</sup> *A contrario* v. PUOTI G., *La cooperazione internazionale in materia fiscale: situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2010, p. 199 ss..

<sup>441</sup> Per ciò che attiene la diversa posizione assunta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sul tema v. MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 3, p. 1002 ss..

<sup>442</sup> Al riguardo, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea e dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo, infatti, "i diritti che sono riconosciuti all'individuo nell'ambito della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (carta di Nizza), devono essere riconosciuti anche quando questi assuma le vesti di contribuente. Si tratta di diritti che spettano ad ogni persona sottoposta ad una giurisdizione di un Paese europeo e che non possono essere circoscritti nel caso in cui si debba farli valere nei confronti di un soggetto pubblico portatore di un interesse proprio della collettività". V. MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 3, p. 999 ss..V. anche LA VALVA C., *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2014, n. 2, p. 377 ss..

<sup>443</sup> Per un approfondimento sui principi e diritti fondamentali contenuti nella CEDU applicabili nello scambio di informazioni in ambito comunitario v. FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente, in Adeguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 281 ss.; v. anche DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva*

Pertanto, da quanto suddetto, anche in conseguenza della sempre più estesa applicabilità delle forme di cooperazione amministrativa in materia fiscale tra gli Stati<sup>444</sup>, risulta alquanto necessario procedere ad un congruo bilanciamento degli interessi in gioco<sup>445</sup>, quelli dello Stato, da un lato, e quelli dei soggetti interessati dallo scambio di informazioni, dall'altro, anche e soprattutto, attraverso la previsione di una qualche forma di partecipazione del contribuente alla fase amministrativa dello scambio di informazioni<sup>446</sup>.

## 2.3 La mutua assistenza tra gli Stati per l'assolvimento degli obblighi tributari: la c.d. "assistenza nella riscossione dei tributi" e le garanzie per il contribuente

La cooperazione internazionale in materia tributaria si fonda, oltre che sullo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali dei vari Stati, anche sulla cd. "assistenza nella riscossione dei crediti tributari" (mutua assistenza amministrativa e giudiziaria), al fine di rendere effettivo l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti.

Tale cooperazione in materia di riscossione transnazionale dei tributi, rispetto a quanto previsto in sede di procedura di scambio di informazioni, comporta un maggior impegno amministrativo da parte dello Stato interpellato, nonché una sottrazione di ricchezza per quest'ultimo in favore dello Stato richiedente, con conseguente rilevante invasione nella sovranità impositiva dello Stato estero (cd. "dominio riservato")<sup>447</sup>.

---

*italiana*, Milano, 2010, p. 278, in cui si legge: "[...] ormai la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo è giunta a ritenere applicabile il principio di effettività della tutela giurisdizionale anche al settore delle verifiche fiscali, a prescindere dalla possibilità offerta al contribuente di agire in via differita per contestare l'illegittimità degli atti o chiedere il risarcimento del danno".

<sup>444</sup> Sul punto grande importanza assume quanto affermato nella Relazione speciale sullo scambio di informazioni fiscali nell'UE redatta dalla Corte dei Conti Europea nel 2020, in cui la stessa Corte "ha valutato gli aspetti fondamentali che determinano l'efficacia del sistema di scambio di informazioni nell'UE", nonché "il quadro normativo proposto e posto in atto dalla Commissione e ha esaminato in che modo questa monitora l'attuazione e la performance del sistema di scambio di informazioni". A conclusione dell'*audit* la Corte ha affermato che "il sistema per lo scambio di informazioni fiscali è ben consolidato, ma occorre fare di più per quanto riguarda il monitoraggio, la garanzia della qualità dei dati e l'utilizzo delle informazioni ricevute". Per un maggiore approfondimento v. CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione, Relazione speciale*, 2020.

<sup>445</sup> Su cui v. MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 3, p. 995, in cui l'Autore afferma che: "Specularmente, è possibile affermare che sia lo Stato che il contribuente hanno un proprio 'dovere fiscale': da una parte il contribuente è tenuto a concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità economica, dall'altra lo Stato è chiamato, da un lato, a determinare l'entità e la natura del tributo dovuto dai consociati in base ai principi di equità, uguaglianza, solidarietà e giustizia sociale, e dall'altro a garantire che l'obbligo contributivo venga attuato in modo giusto e imparziale tramite la corretta applicazione dell'imposta e la prevenzione e la repressione dei fenomeni evasivi".

<sup>446</sup> Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 91, in cui l'Autore afferma che: "Alla stessa conclusione dovrebbe potersi giungere oggi in base all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sancisce il diritto a una tutela giurisdizionale effettiva. [...] è questa sostanzialmente la posizione assunta ancora oggi dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella fondamentale sentenza del 26 maggio 2017, causa C- 682/15 (*Berlioz*). V. DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia. Nota a Corte di Giustizia del 16 maggio 2017, C-682/15*, 2018, disponibile su <https://www.taxnews.it/tutela-contribuente-scambio-informazioni-sentenza-berlioz>. V.

<sup>447</sup> Difatti, "il potere impositivo rappresenta il primo ed essenziale corollario della sovranità (insieme, ovviamente, al potere - dovere di garantire la sicurezza del territorio e della popolazione, e alla correlata potestà sanzionatoria), sicché il prestare assistenza ad uno Stato estero sul piano della esecuzione del credito tributario da quest'ultimo vantato lederebbe il potere impositivo dell'ordinamento che tale assistenza presta e, di riflesso, la sua sovranità" (principio della

Ciò ha condotto gli Stati a non veder inizialmente di buon occhio la cooperazione reciproca in materia di riscossione dei tributi, appellandosi al cd. "principio di non collaborazione" o anche "principio di non esazione" quando rileva, appunto, nella fase riscossiva; successivamente, però, a causa dell'aumento della mobilità delle persone ed alla circolazione di capitali, beni e servizi a livello mondiale, nonché della diffusione dei fenomeni di globalizzazione anche in ambito economico, gli Stati hanno assunto una posizione diversa nei confronti della cooperazione in tema di riscossione tributaria tra gli stessi, anche in considerazione dell'estensione dei casi di evasione che comportavano una grande perdita di ricchezza per le finanze statali<sup>448</sup>.

Pertanto, in stretta correlazione con la cooperazione amministrativa in tema di accertamento delle imposte estere, realizzata attraverso le procedure di scambio di informazioni, la mutua assistenza tra gli Stati finalizzata alla riscossione dei tributi transfrontalieri viene attuata ogni qual volta manchi l'adempimento spontaneo da parte del contribuente e lo Stato sia costretto a dover recuperare i propri crediti tributari nel territorio di un altro Stato.

Tale circostanza può verificarsi sia nel caso in cui la norma tributaria si riferisca a soggetti passivi non residenti, ovvero, privi di beni nel territorio dello Stato, che non adempiono alla propria obbligazione tributaria, sia nei confronti di quei soggetti che seppur residenti possiedono, però, i propri beni nel territorio di altro Stato.

Così, in seguito alla consapevolezza maturata nei vari ordinamenti nazionali relativamente all'utilità di forme di collaborazione reciproca in materia tributaria, specialmente in materia di riscossione dei tributi all'estero, la mutua assistenza amministrativa e giudiziaria relativa alla riscossione dei crediti tributari degli Stati si è sviluppata, innanzitutto a livello internazionale<sup>449</sup>, prima attraverso accordi internazionali bilaterali<sup>450</sup> e, successivamente, a causa dell'esigenza sentita dai vari Stati di porre in essere una maggiore collaborazione tra gli stessi in materia fiscale, con l'emanazione dei primi modelli di convenzioni sulla assistenza reciproca.

L'elaborazione di tali modelli iniziò all'indomani della Prima Guerra Mondiale sulla base dell'attività svolta della Società delle Nazioni<sup>451</sup>, poi, proseguita sia dall'ONU che dall'OCSE.

---

cd. "revenue rule" le cui origini si rinvengono nella giurisprudenza dei Paesi di *common law*). Sul punto v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istituzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 324 ss..

<sup>448</sup>Infatti, "la globalizzazione ha reso più difficile per le Amministrazioni finanziarie dei vari Stati, non solo l'accertamento dell'evasione, ma anche la riscossione delle imposte, ciò particolarmente nei confronti di soggetti non residenti e privi di beni sul territorio dello Stato verso i quali esse abbiano crediti tributari". Ciò è dovuto al fatto che "il limite territoriale posto all'esercizio dell'attività amministrativa impedisce, infatti, ad uno Stato di superare i propri confini nazionali, oltre che, direttamente, aggredendo beni che il contribuente possiede all'estero, anche, indirettamente, valendosi dell'assistenza, nella riscossione dei propri crediti tributari, delle attività compiute dallo Stato estero sul relativo territorio, poiché, in assenza di accordi internazionali in tal senso, la regola è piuttosto, quella di non - assistenza, non - cooperazione". Su cui v. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1., p. 232.

<sup>449</sup> "L'esperienza internazionale evidenzia come le forme di collaborazione amministrativa per il riconoscimento e l'esazione del credito fiscale siano correlate all'applicazione del principio di reciprocità di trattamento e si presentino come un estremo rimedio, attivabile solo nell'ipotesi in cui non sia rinvenibile un'altra soluzione nell'ordinamento giuridico dello Stato richiedente e, sempre che esse siano suscettibili di condurre a dei risultati positivi sul territorio altrui". In tal senso v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nell'integrazione europea*, Padova, 201, p. 303.

<sup>450</sup> Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 94, in cui si legge che: "Le convenzioni di questo genere conobbero poi un notevole sviluppo dopo la prima guerra mondiale, specialmente tra gli Stati dell'Europa centro - orientale, che avevano visto ridisegnare le proprie relazioni territoriali e politiche a causa del conflitto. Gli accordi bilaterali sulla mutua assistenza in materia fiscale - sia in materia di accertamento, sia in materia di riscossione - si svilupparono fin da subito attraverso due modalità: da un lato, sotto forma di clausole contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, dall'altro, sotto forma di appositi trattati". V. LA VALVA C., *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di proiezione dei diritti fondamentali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2014, n. 2, p. 370 ss..

<sup>451</sup> "Il primo modello di riferimento fu elaborato dal Comitato degli esperti tecnici della Società delle Nazioni, che si riunì dal 1923 al 1927 e mise appunto due modelli di convenzione bilaterale sull'assistenza in materia fiscale - uno relativo all'assistenza nell'accertamento, l'altro all'assistenza nella riscossione dei tributi - entrambi approvati nel 1928 e corredati

Quest'ultimo, nel 1981, pubblicò un modello (elaborato dal Comitato per gli affari fiscali) di convenzione bilaterale sulla assistenza alla riscossione dei crediti tributari esteri, sia amministrativa che giudiziaria, il quale, però, ebbe scarso successo, pur costituendo la base per l'elaborazione della successiva Convenzione di Strasburgo.

Difatti, di lì a qualche anno, venne elaborata, congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa, la Convenzione multilaterale sulla "Mutua assistenza amministrativa in materia fiscale" ("*Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*" - MAATM), sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988<sup>452</sup>, accordo internazionale di carattere multilaterale contenente, per l'appunto, disposizioni in tema di assistenza nella riscossione dei crediti tributari<sup>453</sup> (artt. 11 - 16).

Successivamente, l'attività dell'OCSE, sempre con riguardo all'assistenza reciproca in materia di riscossione dei crediti tributari esteri, è proseguita attraverso l'introduzione nel 2003 dell'art. 27 (sulla "*Assistance in the collection of taxes*") all'interno del Modello OCSE<sup>454</sup> (modello di convenzione contro le doppie imposizioni), sopra analizzato, e recepito, poi, in tutte le successive versioni, inclusa l'attuale del 2017<sup>455</sup>, corredato da un Commentario contenente importanti previsioni anche in relazione all'art. 27 stesso.

L'art. 27<sup>456</sup> del Modello OCSE rappresenta una speciale disposizione relativa all'assistenza nella riscossione dei tributi transnazionali applicabile a tutti quegli Stati che intendono stipulare una Convenzione contro la doppia imposizione<sup>457</sup> e che permette agli stessi di stabilire tra loro articolate forme di assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari, con riferimento a tutte le imposte a cui la Convenzione si riferisce, nonché ai relativi interessi, sanzioni tributarie

---

da appositi commentari. Il secondo modello fu elaborato sempre dalla Società delle Nazioni, nell'ambito dei modelli di convenzione del Messico del 1943 e di Londra del 1946, anch'essi corredati da appositi commentari." Su cui v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 95.

<sup>452</sup> La Convenzione è entrata in vigore il 1° aprile 1995, a seguito della ratifica da parte dei primi cinque Stati aderenti (ovvero, Danimarca, Finlandia, Norvegia, Svezia, USA); l'Italia ha ratificato l'accordo in esame con Legge del 10 febbraio 2005, n. 19, strumento di ratifica depositato, con le relative dichiarazioni e riserve, il 31 gennaio 2006, entrando in vigore per il nostro Paese in data 1° maggio 2006.

<sup>453</sup> In particolare, "le relative procedure sono riconducibili tradizionalmente ad uno schema di collaborazione attiva, consistente generalmente in un'attività, un *facere*, posta in essere dagli organi di uno Stato a seguito della richiesta di un altro. Tale attività si contrappone ad una collaborazione passiva, che invece implica un consenso, un *pati*, offerto ad uno Stato straniero al fine di permettergli di compiere un'attività amministrativa sul territorio altrui". In questi termini v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 303-304. V. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 134 ss.. V. PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 292 ss..

<sup>454</sup> Su cui v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 96. L'Autore afferma che: "L'art. 27 citato rappresenta oggi l'archetipo degli accordi bilaterali sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi. La disciplina in esso contenuta. Benché preveda una collaborazione particolarmente intensa, necessita di essere completata e integrata da appositi accordi attuativi tra gli Stati contraenti. E' inoltre prevista una clausola alternativa, che implica un minor livello di collaborazione e può quindi essere adottata dagli Stati meno desiderosi di fornire la propria assistenza". V. anche UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 119 ss..

<sup>455</sup> Nel 2007 il Comitato Fiscale dell'OCSE ha, poi, predisposto anche il "*Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*" basato sullo stesso art. 27 e sulla Convenzione multilaterale.

<sup>456</sup> Art. 27, par. 1, Modello OCSE: " Gli Stati contraenti si prestano assistenza reciproca nella riscossione dei crediti tributari. L'assistenza non è limitata dagli Articoli 1 e 2. Le autorità competenti degli Stati contraenti possono regolare di comune accordo le modalità di applicazione di questo Articolo".

<sup>457</sup> Al riguardo v. PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 292, in cui l'Autore afferma che: " Questa disposizione non ha ancora avuto una particolare diffusione nelle convenzioni bilaterali, nonostante il fatto che più di recente sia stata inserita anche nel modello ONU, e manca del tutto nelle convenzioni italiane". Per un approfondimento sugli accordi internazionali stipulati dal nostro Paese v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 97-98. V. anche SAPONARO F., *Il diritto tributario europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 101 ss..

amministrative e costi di procedura<sup>458</sup>; l'assistenza, inoltre, deve essere fornita in riferimento a tutte le somme dovute da qualsiasi soggetto, sia residente o non residente di uno Stato contraente (anche se è data facoltà agli Stati nei loro accordi di restringere il campo di applicazione di tale obbligo alle sole persone residenti)<sup>459</sup>.

La richiesta di assistenza proveniente da un determinato Stato deve essere adeguatamente e sufficientemente correlata dalla relativa documentazione; inoltre, gli Stati interessati, ai sensi dell'art. 27 del Modello OCSE devono, preliminarmente, accordarsi su determinati aspetti, quali: il riconoscimento del titolo esecutivo<sup>460</sup>, di natura giudiziale o stragiudiziale, nonché la ripartizione dei costi di procedura, sia ordinari che straordinari, fra le rispettive Amministrazioni fiscali.

Alla base dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 27 in esame, si pone il comma 3<sup>461</sup> dello stesso, il quale fonda l'obbligo di prestare assistenza su due presupposti<sup>462</sup>, stabilendo che la pretesa tributaria dello Stato che richiede la relativa assistenza fiscale internazionale deve essere fondata su un titolo esecutivo "valido" ed "efficace" secondo la normativa dello Stato medesimo, e deve riferirsi ad un contribuente che in nessun modo può opporsi a tale riscossione coattiva transnazionale<sup>463</sup>. Inoltre, la riscossione che lo Stato richiesto deve eseguire su richiesta di un altro Stato contraente deve essere conforme alle norme del proprio diritto interno in materia di

---

<sup>458</sup> Art. 27, par. 2, Modello OCSE: " un importo dovuto a titolo di imposte di ogni genere e specie prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o autorità locali, nella misura in cui detto prelievo non sia contrario alla presente Convenzione o a qualsiasi altro strumento di cui gli Stati Contraenti sono parte, nonché interessi, sanzioni amministrative e costi di riscossione o delle misure conservative relativi a tale importo".

<sup>459</sup> Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 336: "Da questa sommaria presentazione della norma, emergono le varie accortezze che l'OCSE ha nei confronti di tale penetrante obbligo di cooperazione, tant'è che prevede espressamente la possibilità che gli Stati Contraenti derogino alla piena operatività della clausola, nonché, addirittura, che gli stessi negozino un testo alternativo, tale da configurare una *minor clause* di assistenza nella riscossione dei tributi stranieri".

<sup>460</sup> Su cui v. SAPONARO F., *L'aġġuazione amministrativa del tribuġo nel diriġġo dell'inġegrazione europea*, Padova, 2017, p. 308-309, in cui si legge: "[...] con l'art. 27 del Modello OCSE, introdotto nel 2003, è stata confermata questa tendenza favorevole al riconoscimento automatico del titolo esecutivo. Tale disposizione prevede che se il credito tributario di uno Stato è esecutivo secondo l'ordinamento di detto Stato ed è dovuto da un soggetto che, a quel momento, non può evitare la riscossione, esso è riconosciuto da parte dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, ai fini del recupero dello stesso. Tale credito dovrà essere riscosso dallo Stato contraente, in accordo con le disposizioni del proprio ordinamento interno applicabili all'imposizione e alla riscossione delle imposte dovute, come se il credito fosse proprio. [...]".

<sup>461</sup> Art. 27, par. 3, Modello OCSE: "quando un credito tributario di uno Stato contraente è oggetto di un titolo che consente il recupero ai sensi della legislazione di tale Stato e debitore è una persona che, in quel momento, non può, in base alla legislazione di detto Stato, impedirne la riscossione, tale credito tributario deve, su domanda dell'autorità competente di tale Stato, essere accertato ai fini della riscossione da parte della competente autorità dell'altro Stato contraente. Il credito tributario deve essere riscosso da tale altro Stato conformemente alle disposizioni delle sue leggi applicabili all'esecuzione e alla riscossione delle proprie imposte come se il credito tributario costituisse un credito tributario di questo altro Stato".

<sup>462</sup> "I presupposti fondanti sono, dunque, che lo Stato richiedente sia legittimato, dal proprio diritto interno, a procedere in via esecutiva, per riscuotere il proprio credito e che il debitore non disponga di rimedi amministrativi o giudiziali per opporsi a questa riscossione". Sul punto v. TARIGO P., *Diriġġo inġernazionale Tribuġario. Principi ed isġiġuġi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 233.

<sup>463</sup> Al riguardo v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 337, in cui si legge: "Posto che in molti Stati, come l'Italia, le autorità fiscali possono procedere alla riscossione coattiva della pretesa tributaria anche se il contribuente può ancora azionare un << diritto ad impugnare dinanzi ad un organo amministrativo o giudiziario l'an o il *quantum* di detta pretesa >> (traduzione libera), il Commentario chiarisce che se la legge dello Stato interpellato non ammette la riscossione delle proprie imposte in pendenza di un procedimento giudiziale, la norma in questione non impone in alcun modo la riscossione dei tributi dello Stato richiedente, in relazione ai quali può essere esperita un'impugnazione secondo il diritto domestico, ed anche se la medesima non comporta (nello Stato richiedente) la paralisi dell'attività di riscossione".

esecuzione e riscossione dei propri crediti tributari, dovendo agire come se si trattasse di propri crediti tributari<sup>464</sup>.

Il comma 4 dell'art. 27<sup>465</sup>, poi, al fine di preservare l'attività di riscossione dei tributi, prevede la possibilità per lo Stato interpellato, sempre conformemente alle disposizioni delle sue leggi in materia e come se il credito tributario dello Stato richiedente da riscuotere costituisse un proprio credito tributario, di adottare provvedimenti cautelari (fra cui maggiormente il sequestro conservativo dei beni del debitore) nel caso in cui la pretesa tributaria non sia ancora eseguibile o il contribuente abbia ancora la possibilità di proporre l'impugnazione e nella eventualità che vi sia un fondato pericolo per la realizzazione della futura riscossione (tale richiesta di adozione di misure cautelari, quindi, può essere inoltrata dallo Stato richiedente anche se non si siano realizzati i due presupposti su cui si basa la relativa richiesta di assistenza alla riscossione).

Per ciò che attiene i termini entro cui lo Stato interpellato deve procedere alla riscossione dei crediti tributari dello Stato richiedente, la suddetta norma non prevede specifiche limitazioni, rinviando alla normativa in materia dello Stato interpellato, a meno che, in sede di negoziazione, gli Stati non abbiano stabilito precisi termini al fine di rendere la relativa procedura di assistenza più celere ed efficace.

Specifiche disposizioni sono poi dettate in tema di azioni relative all'esistenza, validità e ammontare del credito (art. 27, par. 6), nonché in relazione alla sospensione e ritiro della richiesta<sup>466</sup>; limiti sono, poi, posti dal comma 8 dell'art. 27 alle procedure di mutua assistenza nella riscossione, prevedendo, innanzitutto, che uno Stato non sia in nessun caso tenuto a porre in essere misure amministrative diverse da quelle ammesse nel proprio ordinamento tributario o in contrasto con l'ordine pubblico o fornire l'assistenza richiesta qualora lo Stato richiedente non abbia preliminarmente adottato tutti i "ragionevoli" mezzi di riscossione (o almeno cautelari) previsti dalla propria legislazione o prassi amministrativa. Inoltre, lo Stato interpellato potrà rifiutarsi di prestare l'assistenza riscossiva richiesta, nel momento in cui ciò comporti un onere amministrativo palesemente sproporzionato in confronto al beneficio che otterrebbe lo Stato richiedente attraverso tale cooperazione fiscale internazionale<sup>467</sup>.

Con riguardo, poi, alle disposizioni contenute nella Convenzione MAAT del 1988<sup>468</sup> sulla assistenza reciproca al recupero dei crediti tributari degli Stati parti del trattato multilaterale<sup>469</sup>,

---

<sup>464</sup> Su cui v. TARIGO P., *Diriġġo inġernazionale ȓribuġario. Principi ed isġiġuġi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 234, in cui si legge: "Quanto alle modalità secondo cui lo Stato richiesto deve procedere alla riscossione, salvo che in materia di termini e di privilegi, questi è obbligato a riscuotere l'importo in questione come se fosse il proprio, ed anche se, a quella data, non ha la necessità di intraprendere azioni di riscossione a propri fini verso quel contribuente. Lo Stato richiesto seguirà la propria procedura applicabile a proprio imposte di natura simile o ogni altra procedura appropriata, se non esiste una sua imposta analoga (Com. art. 27, punti 15 – 18)".

<sup>465</sup> Art. 27, par. 4, Modello OCSE: "quando un credito tributario di uno Stato contraente è tale per cui detto Stato può, in base al proprio diritto, adottare misure conservative al fine di garantire la riscossione, tale credito tributario deve, su domanda dell'autorità competente di tale Stato, essere accertato ai fini dell'adozione di misure conservative da parte della competente autorità dell'altro Stato contraente. Quest'altro Stato adotta misure conservative in relazione a tale credito tributario conformemente alle disposizioni delle sue leggi come se il credito tributario costituisse un credito tributario di questo altro Stato anche se, al momento in cui tali misure sono applicate, il credito tributario non è ancora oggetto di titolo esecutivo nel primo Stato menzionato o se il debitore ha il diritto di impedirne la riscossione".

<sup>466</sup> Al riguardo v. TARIGO P., *Diriġġo inġernazionale ȓribuġario. Principi ed isġiġuġi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 235.

<sup>467</sup> "A tali ipotesi, però, il Commentario sorprendentemente aggiunge, come clausola di chiusura, la possibilità di rifiutare l'assistenza nella riscossione nel caso in cui vi sia una contrarietà ai principi tributari generalmente riconosciuti (c.d. "generally accepted taxation principles"), andando, per certi versi, a scardinare la tassatività del comma 8 ed aprendo le porte a nuove ipotesi di rifiuto basate sull'interpretazione non univoca di tale concetto". Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diriġġo Tribuġario inġernazionale. Isġiġuzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 339.

<sup>468</sup> Tale accordo multilaterale tra gli Stati membri dell'OCSE e quelli del Consiglio d'Europa è stata stipulata sulla base dell'esigenza avvertita a livello internazionale di "stabilire una crescente cooperazione amministrativa ed un coordinamento tra le autorità fiscali dei vari Stati avuto riguardo alle imposte di qualsivoglia natura, garantendo nel

esse dispongono che quest'ultimi, in seguito ad un'espressa richiesta da parte di uno Stato contraente, devono attivarsi in modo efficace, ponendo in essere tutte quelle attività amministrative ritenute necessarie al fine di attuare la riscossione coattiva di una pretesa tributaria contenuta in un titolo esecutivo emesso dallo Stato richiedente la relativa assistenza. Oggetto, principale, della Convenzione, è, dunque, l'assistenza reciproca in materia di riscossione dei tributi tra gli Stati contraenti, il cui obbligo internazionale comprende anche i provvedimenti giurisdizionali (art. 1, par. 1).

La reciproca assistenza in materia fiscale tra gli Stati parti dell'accordo multilaterale, ai sensi dell'art. 2, par. 2 della Convenzione, si realizza sia con riguardo allo scambio di informazioni<sup>470</sup> (cap. III, sez. I, Convenzione MAAT), sia in riferimento alle attività di riscossione dei crediti tributari all'estero<sup>471</sup> (cap. III, sez. II, Convenzione MAAT), compresi i provvedimenti cautelari, nonché attraverso i procedimenti di notifica dei documenti<sup>472</sup> (cap. III, sez. III Convenzione MAAT) (art. 1, par. 2).

Per ciò che attiene l'ambito soggettivo (art. 1, par. 3) di applicabilità della Convenzione, l'obbligo di prestare assistenza reciproca nella riscossione dei crediti tributari esteri posto in capo agli Stati contraenti riguarda ogni soggetto interessato, a prescindere, quindi, dal fatto che questi sia residente o abbia la nazionalità di uno Stato contraente o di qualsiasi altro Stato (come, ad esempio, nel caso in cui un dato contribuente abbia residenza e cittadinanza di due diversi Stati non parti della Convenzione ed abbia prodotto redditi in Stati facenti, invece, parte dell'accordo multilaterale).

Per ciò che riguarda, invece, l'ambito oggettivo di applicazione della suddetta Convenzione multilaterale, le imposte considerate sono quelle sul reddito o sugli utili, sugli utili di capitale (riscossi separatamente dall'imposta sul reddito o sugli utili) e sul patrimonio netto "riscosse per conto di suddivisioni politiche o di enti locali di una Parte", nonché i contributi obbligatori di sicurezza sociale "dovuti alle amministrazioni pubbliche o a organismi di sicurezza sociale di diritto pubblico", imposte di altre categorie, con esclusione dei dazi "riscossi per conto di una Parte, ovvero: A. imposte sulle successioni o sulle donazioni, B. imposte sulla proprietà immobiliare, C. imposte generali su beni e servizi, come le imposte sul valore aggiunto o le

---

contempo un'adeguata tutela dei legittimi interessi e dei diritti dei contribuenti, ed in modo particolare un'adeguata difesa contro la discriminazione e la doppia imposizione, tenuto conto, inoltre, della necessità, da parte degli Stati, di tutela la riservatezza delle informazioni fra essi scambiate". Su cui v. TARIGO P., *Diriggo internazionale tributario. Principi ed isiguggi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 245.

<sup>469</sup> Prima della stipula della Convenzione di Strasburgo, altri accordi internazionali di carattere multilaterale vennero sviluppati "tra Paesi geograficamente contigui e con sistemi economici, giuridici e tributari affini tra loro, Di conseguenza, inizialmente tali accordi erano applicati unicamente su scala regionale. Uno dei primi esempi è costituito dalla convenzione stipulata a Bruxelles il 5 settembre 1952 tra Belgio, Olanda e Lussemburgo, meglio nota come 'Benelux Convention'. Un altro esempio di notevole importanza è la convenzione sulla mutua assistenza in materia fiscale stipulata il 9 novembre 1972 tra Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia (meglio nota come 'Nordic Convention'), che contiene disposizioni anche in materia di riscossione. [...]". Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 98.

<sup>470</sup> Al riguardo v. TARIGO P., *Diriggo internazionale tributario. Principi ed isiguggi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 247 ss..

<sup>471</sup> "L'assistenza amministrativa nella fase di riscossione costituisce quella forma di collaborazione internazionale che consente ad uno Stato, che non sia in grado di riscuotere un credito tributario per l'assenza, all'interno del territorio nazionale, di sufficienti mezzi patrimoniali da escutere, di ottenere l'esazione presso lo Stato estero, nel caso il contribuente inadempiente abbia fissato ivi la propria residenza ovvero collocato le proprie risorse economiche". Difatti, "l'assistenza nella riscossione più dello scambio di informazioni, è stato oggetto di particolare disciplina perché ritenuta più invasiva della sovranità statale e per molto tempo esclusa dalla cooperazione internazionale". In tal senso v. SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016, p. 8, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/).

<sup>472</sup> Per un approfondimento sul punto v. TARIGO P., *Diriggo internazionale tributario. Principi ed isiguggi*, Torino, 2018, vol. 1., p. 252 ss. V. anche PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 105.



imposte sulle vendite, D. determinate imposte su beni e servizi come le accise, E. imposte sull'uso o sulla proprietà di veicoli a motore, F. imposte sull'uso o la proprietà di beni mobili altri che i veicoli a motore, G. qualsiasi altra imposta, ed altre imposte rientranti nelle categorie di cui al precedente punto 'riscosse per conto di suddivisioni politiche o enti locali di una Parte'(art. 2, par. 1). Inoltre, "le imposte esistenti a cui si applica la presente Convenzione sono elencate nell'allegato A secondo le categorie menzionate nel paragrafo 1" (art. 2, par. 2).

Con riguardo alle norme (di carattere generico e dispositivo) contenute nella Sezione II del terzo capitolo della Convenzione di Strasburgo, relative alla cooperazione amministrativa internazionale in tema di riscossione dei tributi (artt. 11-16), diretta alla concreta soddisfazione della pretesa tributaria da parte dello Stato contraente creditore, in particolare, sulla base di quanto espresso all'art. 11 della su menzionata Convenzione, le misure necessarie a realizzare l'assistenza richiesta da uno Stato contraente (che ai sensi del successivo art. 13 della Convenzione medesima deve essere correlata da una serie di documenti<sup>473</sup>) indispensabili, quindi, al recupero dei crediti tributari di quest'ultimo, potranno essere adottate dallo Stato richiesto, "come se si trattasse di crediti tributari propri, tranne che per le questioni in materia di termini (art. 14) e privilegi (art. 15) che restano regolate invece dalla legislazione dello Stato richiedente (art. 11, par. 1)"<sup>474</sup>, a condizione, e salvo diverso accordo tra gli Stati contraenti<sup>475</sup>, che il credito tributario contenuto nel titolo esecutivo straniero (ovvero che ne consenta il recupero nello Stato richiedente) non sia "contestato" e, qualora riguardi un contribuente non residente nello Stato richiedente, l'obbligo sussiste solo se il credito tributario contenuto nel titolo esecutivo straniero non possa più essere contestato, ovvero, non sia ancora "contestabile", sempre salvo diverso accordo tra gli Stati contraenti (art. 11, par. 2)<sup>476</sup>.

L'attività di assistenza alla riscossione dei crediti tributari dello Stato richiedente riguarda anche i provvedimenti cautelari, che su richiesta di quest'ultimo, lo Stato interpellato adotta al fine di recuperare l'imposta richiesta, "anche se il credito è contestato o non è ancora oggetto di titolo esecutivo" (art. 12), ovvero quando la tutela del credito tributario può essere realizzata attraverso

---

<sup>473</sup> "Il comma 2 dell'art. 13 prevede, poi, che il titolo esecutivo debba essere – in base alle norme dello Stato interpellato – sottoposto ad accettazione, riconoscimento, integrazione o sostituzione con un titolo esecutivo che possa permettere il recupero coattivo. Tale previsione si traduce, di fatto, in un rallentamento della procedura di cooperazione e, dunque, sarebbe auspicabile che gli Stati Contraenti prevedano con uno specifico Protocollo l'istituzione di un vero e proprio 'titolo esecutivo uniforme', sulla falsariga della scelta operata dalla Direttiva n. 2010/24/UE". Sul punto v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 340; v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 306, dove l'Autore, a proposito della documentazione da allegare alla domanda di assistenza alla riscossione, afferma che: "è previsto che lo Stato contraente richiedente debba fornire una dichiarazione attestante che il credito d'imposta da recuperare non è o non possa più essere contestato"; v. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1., p. 236; v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 104.

<sup>474</sup> Su cui v. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1., p. 249 ss..

<sup>475</sup> Difatti, "la fase della riscossione attiene specificamente alla concreta soddisfazione della pretesa fiscale dello Stato, per cui le difficoltà di collaborazione e di coordinamento fra le diverse amministrazioni sono maggiori rispetto a quelle presenti in fase di accertamento del credito tributario. Per questo gli Stati godono di un ampio margine di discrezionalità nella fase di attuazione delle pretese tributarie degli altri Paesi contraenti". In tal senso v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 103.

<sup>476</sup> Al riguardo, "è facile constatare come nell'esperienza convenzionale internazionale l'attività di formazione, qualificazione, determinazione e certificazione del titolo esecutivo venga affidata, a monte, all'ordinamento giuridico dello Stato richiedente, mentre, a valle, - quasi come contropartita - vengano riconosciuti a favore dello Stato interpellato una serie di garanzie poste a tutela della sua sovranità, che gli permettono di valutare l'opportunità di attivarsi per prestare la collaborazione, oppure di limitarla o impedirla". V. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 306.

la richiesta di adozione di misure cautelari nel caso il cui il relativo credito tributario sia recuperabile nello Stato richiedente, ma non ancora per lo Stato richiesto<sup>477</sup>.

Considerato che vi sono grandi differenze tra gli ordinamenti giuridici dei vari Stati contraenti, l'art. 14 della Convenzione stabilisce, al comma 1, che la richiesta di riscossione può essere rifiutata dallo Stato interpellato qualora il credito tributario dello Stato richiedente non possa essere riscosso nel territorio di quest'ultimo in base alla propria legislazione in materia; difatti, la richiesta inoltrata dallo Stato richiedente deve contenere l'esplicita dimostrazione che il termine previsto dall'ordinamento nazionale non sia stato superato. Il comma 2 del medesimo articolo prevede, altresì, che l'attività di riscossione coattiva intrapresa dallo Stato interpellato sospendono o interrompono, a seconda dei casi, il suddetto termine temporale previsto dalla normativa dello Stato richiedente, sebbene, lo Stato interpellato non ha l'obbligo di prestare la propria assistenza al recupero dei crediti tributari dello Stato richiedente qualora quest'ultimi siano basati su un titolo esecutivo emesso da più di quindici anni dalla richiesta (art. 14, comma 3). Come affermato da autorevole dottrina, le suddette garanzie "sono poste, generalmente a presidio della compatibilità della richiesta di collaborazione attiva nei confronti di uno Stato straniero rispetto alla legislazione e alla prassi vigente presso il medesimo. Esse sono riconducibili ad un'esigenza di contemperamento internazionale della sovranità degli Stati contraenti e ad una stabilizzazione, graduale, di un reciproco mutuo riconoscimento"<sup>478</sup>.

Analoga deroga è prevista all'art. 15 in materia di privilegi "considerato che molti ordinamenti giuridici interni prevedono forme di garanzia a tutela dei crediti tributari (privilegi generali o speciali su immobili, su beni aziendali, etc.)"<sup>479</sup>.

Mentre a livello internazionale la Convenzione MATT rappresenta l'unico strumento pattizio multilaterale in tema di cooperazione fiscale relativa alla riscossione dei tributi all'estero, in ambito europeo<sup>480</sup> le norme in materia di assistenza nella riscossione transnazionale dei tributi risultano essere di maggiore importanza ed efficienza, grazie anche alla più veloce diffusione che relativa disciplina ha avuto fin dagli anni Settanta, quindi, ancor prima della Convenzione del 1988.

Tale disciplina sull'assistenza nella riscossione dei crediti tributari posta a livello internazionale è risultata, però, essere di lenta diffusione rispetto a quanto avvenuto in ambito europeo, ove tale materia, ripetersi, è stata presa in considerazione dalle Istituzioni dell'Unione sin dagli anni Settanta, ovvero ancor prima dell'entrata in vigore della Convenzione di Strasburgo e quando nemmeno il Modello OCSE conteneva alcuna norma in tal senso, in quanto considerata strettamente connessa alla realizzazione degli obiettivi posti dai Trattati, ovvero,

---

<sup>477</sup> Sul punto v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 104, in cui l'Autore afferma che: "In virtù dell'art. 12, fino al momento in cui non sussistano i presupposti per domandare la riscossione lo Stato richiedente può domandare l'adozione di misure di carattere conservativo: unica condizione preliminare è che l'ammontare della pretesa tributaria sia determinato, seppur in via provvisoria o soltanto parzialmente. [...] Inoltre, come avviene per l'assistenza in materia di scambio di informazioni, in ogni caso uno Stato non può pretendere che all'estero siano adottate misure conservative non presenti nel proprio ordinamento".

<sup>478</sup> Al riguardo v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 306-307. L'Autore afferma, altresì, che: "tali garanzie permettono di monitorare - dal punto di vista dello Stato interpellato - l'ammissibilità dei mezzi di esecuzione richiesti, la tutela del segreto professionale, industriale o commerciale, il rispetto del suo diritto di sovranità e di sicurezza".

<sup>479</sup> Per un approfondimento sulle disposizioni contenute negli artt. 14 e 15 della Convenzione MAAT v. TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1., p. 251-252. V anche PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 104-105.

<sup>480</sup> Per una panoramica relativa alle basi giuridiche della disciplina eurounitaria in materia di riscossione transnazionale dei crediti tributari degli Stati membri v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 301 ss..

all'instaurazione e al buon funzionamento del mercato comune, scopi che potevano essere pregiudicati da una non collaborazione tra gli Stati membri in materia di riscossione dei tributi transnazionali che avrebbe favorito, invece, comportamenti abusivi e fraudolenti all'interno del mercato stesso.

Difatti, la prima normativa diretta a disciplinare l'assistenza reciproca alla riscossione dei crediti tributari degli Stati membri è stata la Direttiva n. 76/308/CEE<sup>481</sup>, del 15 marzo 1976, contenente disposizioni originariamente rivolte ai crediti del Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia (Feog), ai prelievi agricoli, nonché ad alcuni dazi doganali all'esportazione e all'importazione.

Tale Direttiva prevedeva: l'assistenza nella notifica degli atti tributari, ovvero, la possibilità per uno Stato membro di rivolgere all'Autorità fiscale di un altro Stato membro la richiesta per l'assistenza in materia di notificazione di atti tributari, amministrativi o giudiziari; lo scambio di informazioni, strettamente funzionale alla successiva richiesta di assistenza in fase di riscossione dei relativi crediti tributari<sup>482</sup>; la cooperazione in materia di riscossione coattiva dei tributi all'estero, ovvero, la facoltà per uno Stato membro di richiedere all'Autorità competente<sup>483</sup> di un altro Stato membro l'assistenza al recupero del proprio credito tributario, sulla quale incombeva l'obbligo di agire in tal senso, secondo la propria normativa o prassi amministrativa (nel rispetto della sovranità fiscale dello Stato che fornisce la relativa assistenza), sulla base di un titolo esecutivo (ufficiale o copia certificata conforme) emesso dallo stesso Stato richiedente.

Quest'ultimo, però, ai fini dell'ottenimento della relativa assistenza alla riscossione richiesta allo Stato interpellato, doveva dimostrare sia l'assenza di qualsivoglia contestazione pendente riferita al credito e/o al titolo, sia il previo esperimento di tutti i propri mezzi volti alla riscossione del credito tributario richiesta in quanto conclusosi in modo insufficiente.

Per ciò che attiene l'ambito di applicazione delle norme della suddetta Direttiva, nel corso degli anni le Istituzioni dell'Unione europea hanno elaborato una sua possibile estensione: alcune modifiche, infatti, sono state introdotte prima con la Direttiva n. 79/2071/CEE, del 6 dicembre 1979, estendendone l'ambito applicativo all'imposta sul valore aggiunto e, successivamente, con la Direttiva n. 92/12/CEE, del 25 febbraio 1992, che ne ha esteso l'applicazione anche a talune accise armonizzate.

Un più ampio intervento di riforma si è avuto, poi, con l'adozione della successiva Direttiva n. 2001/44/CE<sup>484</sup>, la cui portata è stata estesa anche alle imposte sui redditi, sul capitale e sui premi assicurativi. In particolare, l'art. 8, co. 1, della Direttiva in esame prevedeva che: "il titolo esecutivo per il recupero del credito è riconosciuto direttamente e trattato autonomamente come uno strumento che consente l'esecuzione di un credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita" (cd. "principio dell'automatico riconoscimento dei titoli esecutivi")<sup>485</sup>.

---

<sup>481</sup> Direttiva recepita dall'Italia dall'art. 1 del D.P.R. del 9 gennaio 1978, n. 35.

<sup>482</sup> Il quale, però, poteva "essere rifiutato unicamente nel caso in cui comportasse la rivelazione di segreti commerciali, industriali o professionali, o si traducesse in un pregiudizio per la sicurezza o l'ordine pubblico dello Stato interpellato". V. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 341.

<sup>483</sup> Per un approfondimento sulle Autorità competenti a formulare la richiesta di assistenza o a riceverla v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 131 ss.

<sup>484</sup> Le modifiche introdotte con la Direttiva 2001/44/CE sono state recepite dall'ordinamento italiano con il D. Lgs. del 9 aprile 2003, n. 69. Su cui v. SAPONARO F., *Il diritto esecutivo europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 108 ss.. V. anche UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto Tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 220.

<sup>485</sup> Sul punto v. SAPONARO F., *Il diritto esecutivo europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 87, i cui l'Autore afferma che: "La direttiva 76/308/CEE, che ha segnato l'avvio del processo di cooperazione comunitaria in materia di recupero dei crediti fiscali, dopo le modifiche apportate dalla Direttiva 2011/44/CEE ha affermato il principio del riconoscimento 'automatico' del titolo esecutivo di uno Stato membro nel territorio comunitario, superando la precedente impostazione che prevedeva una forma di 'adeguamento necessario' dello stesso

Ciononostante, la Direttiva del 2001 manteneva, comunque, in capo all'Autorità competente dello Stato interpellato la facoltà di esaminare, entro tre mesi dalla ricezione della richiesta, i titoli esecutivi tributari emessi dallo Stato richiedente l'assistenza alla riscossione tributaria<sup>486</sup>. La disciplina contenuta della prima Direttiva n. 76/308/CEE, e successive modificazioni, è confluita, poi, nella Direttiva n. 2008/55/CE, del 26 maggio 2008, al solo fine di riorganizzare in un solo testo normativo tutta la materia in esame; difatti, nessuna significativa innovazione è stata apportata alla precedente normativa, tantomeno, essa ha risolto i problemi derivanti dall'adozione di misure unilaterali da parte degli Stati membri dell'UE, dirette a colmare le varie lacune presenti in materia nella legislazione europea, in particolare, con riferimento alla procedura di ulteriore iscrizione a ruolo, successiva al riconoscimento automatico del titolo esecutivo straniero, da parte delle Autorità competenti dello Stato interpellato (cd. "nazionalizzazione" del titolo esecutivo tributario straniero)<sup>487</sup>.

Pertanto, emergeva l'esigenza di attuare una nuova e concreta riforma della disciplina in materia di assistenza reciproca nella riscossione dei crediti tributari degli Stati membri, al fine di adeguare la relativa normativa anche agli sviluppi dovuti all'espansione delle procedure di scambio di informazioni a livello non solo europeo, ma anche internazionale.

L'ultima modifica alla disciplina in esame si è avuta con la successiva Direttiva n. 2010/24/UE<sup>488</sup>, "sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti tributari", contenente precise disposizioni riguardanti gli Stati membri dell'Unione<sup>489</sup>, i quali hanno l'obbligo di fornire la propria assistenza nella riscossione coattiva in caso di domanda proveniente da uno Stato membro diretta al recupero coattivo dei relativi crediti tributari sorti nel territorio di un altro Stato membro<sup>490</sup>, la quale ha cercato, infatti, di dare una risposta concreta a tale esigenza generale, intervenendo sia sull'ambito oggettivo di applicazione della disciplina sull'assistenza alla riscossione dei crediti tributari tra gli Stati membri, estendendola alla "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" (art. 2, co.1, lett. a)); sia sul piano soggettivo della stessa, applicandola a "i) una persona fisica; ii) una persona giuridica; iii) ove la normativa vigente lo preveda, un'associazione

---

titolo ad opera dello Stato membro di esecuzione". In tema di circolabilità del titolo esecutivo nel diritto europeo v. SAPONARO F., *L'aggiornamento amministrativo del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, 309 ss.

<sup>486</sup> "Il legislatore italiano ha recepito tale Direttiva, sottolineando che i titoli esecutivi degli altri Stati membri <<che hanno diretta ed immediata efficacia esecutiva, sono equiparati ai ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602>> (art. 5, comma 1, D. Lgs. 9 aprile 2003, n. 69)". Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 343.

<sup>487</sup> Per un approfondimento sulle disposizioni contenute nella Direttiva n. 2008/55/CE v. SAPONARO F., *L'aggiornamento amministrativo del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 304 ss..

<sup>488</sup> Adottata il 16 marzo 2010 ed entrata in vigore il 1° gennaio 2012. Sul tema v. SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016, p. 9, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-on-line)/), in cui si legge: "Tra le principali innovazioni introdotte dalla Direttiva 2010/24/UE - che fa ampio ricorso alla telematica e agli strumenti di comunicazione elettronica - vi è l'ulteriore ampliamento dell'ambito oggettivo di operatività delle procedure di collaborazione reciproca, nonché la previsione di un 'titolo esecutivo uniforme' e di un 'modulo standard uniforme' per la notifica degli atti e delle decisioni relative ai crediti da recuperare (regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011)". V. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 103. V. PISTONE P., *Diritto Tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 280 ss.: "Le disposizioni generali riguardano principalmente l'ambito di applicazione dell'assistenza nella riscossione dei tributi, ma stabiliscono anche l'istituzione dell'ufficio centrale di collegamento per ogni Stato membro, similmente a quanto già visto in tema di scambio di informazioni".

<sup>489</sup> Sui rapporti tra la recente riforma e l'ordinamento italiano v. UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto Tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI, p. 220-2021.

<sup>490</sup> Per un approfondimento in tema di assistenza nella riscossione coattiva e sulla relativa domanda di recupero v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 136 ss..

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" (art. 3, lett. c))<sup>491</sup>.

Con riguardo, invece, all'ambito di applicazione temporale degli obblighi di assistenza previsti dalle disposizioni contenute nella Direttiva del 2010, quest'ultima non contiene alcuna specifica previsione in merito.

La Direttiva in esame, contiene quattro modalità per l'esercizio dell'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti tributari esteri: lo scambio di informazioni, quale mezzo strumentale alla successiva riscossione; la notifica degli atti della riscossione; l'attuazione dell'assistenza al recupero coattivo dei crediti tributari; l'assistenza relativa al recupero dei crediti tributari non ancora definitivi e, quindi, l'applicazione delle relative misure cautelari<sup>492</sup>.

Con riguardo particolare all'attuazione dell'assistenza nel recupero dei crediti tributari, l'art. 11, co. 1, della Direttiva, prevede che l'Autorità competente dello Stato interpellato, su domanda dell'Autorità competente dello Stato richiedente, proceda al recupero dei crediti contenuti in un titolo esecutivo, valido ed efficace, ovvero, non "contestato"<sup>493</sup> nel territorio dello Stato membro richiedente (a differenza della previsione contenuta nell'art. 11, co. 2, della Convenzione MAAT, che richiedeva che il titolo esecutivo fosse anche non "contestabile"). Il comma 2 del medesimo articolo, inoltre, tempera la condizione dell'espletamento di tutti i rimedi interni previsti dall'ordinamento tributario dello Stato richiedente (cd. "exhaustion rule"), prima che quest'ultimo possa procedere all'inoltro della domanda di recupero all'altro Stato membro, prevedendo, per l'appunto, che: "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"<sup>494</sup>.

Di grande importanza sul tema risulta essere, poi, la disposizione contenuta nell'art. 12 della Direttiva del 2010, la quale prevede che al titolo esecutivo emesso dallo Stato richiedente l'assistenza alla riscossione dei propri crediti tributari si affianchi il cd. "titolo esecutivo uniforme"<sup>495</sup>, con il medesimo contenuto sostanziale del primo emesso dallo Stato membro richiedente, ma che consente una pronta ed efficace esecuzione della pretesa tributaria dello

---

<sup>491</sup> Per una più estesa trattazione riferita ai potenziali soggetti passivi della riscossione transnazionale europea, nonché sull'ambito oggettivo di applicazione della Direttiva in esame v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 303 ss..

<sup>492</sup> Al riguardo v. PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021, p. 280 ss..

<sup>493</sup> Sul concetto di "credito non contestato" v. SAPONARO F., *Il titolo esecutivo europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 90 ss.. Sul tema delle contestazioni ed del rapporto di giurisdizione v. sempre SAPONARO F., *Il titolo esecutivo europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 112 ss..

<sup>494</sup> Per una maggiore trattazione sul punto, nonché sui requisiti formali della domanda di recupero inoltrata dallo Stato richiedente e sul procedimento di esecuzione del recupero dei crediti tributari posto in essere dallo Stato adito v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 148 ss. V. anche CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 323 ss..

<sup>495</sup> Per un approfondimento sull'introduzione del titolo esecutivo uniforme v. SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 318 ss. V. anche CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 317 ss..

Stato richiedente medesimo all'interno del territorio dello Stato interpellato, senza dover procedere al preventivo riconoscimento, ovvero completamento o sostituzione del titolo iniziale<sup>496</sup>.

Con riguardo, poi, all'attuazione della procedura di recupero dei crediti tributari dello Stato richiedente da parte delle competenti Autorità dello Stato adito, occorre sottolineare che l'art. 14, co. 3, terzo capoverso, della medesima Direttiva, prevede, a certe condizioni, ovvero ove "le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti" lo consentano, e sulla base di una domanda motivata, l'attivazione della procedura di recupero anche in pendenza di una contestazione vertente sul credito o sul titolo, cioè in pendenza di un giudizio sia nello Stato membro richiedente, sia nello Stato membro interpellato; qualora, poi, la contestazione risulti favorevole al contribuente, sull'Autorità competente dello Stato richiedente incombe l'obbligo di restituire ogni importo nel mentre recuperato "unitamente ad ogni compensazione dovuta, secondo la legislazione in vigore nello stato membro adito"<sup>497</sup>. Inoltre, sulla base del titolo esecutivo uniforme, l'Autorità competente dello Stato adito, può procedere non solo al recupero dei crediti tributari dello Stato richiedente, ma anche all'applicazione delle relative misure cautelari a garanzia dei crediti tributari stessi<sup>498</sup>.

A conclusione di questo breve *excursus* sulle disposizioni contenute nella Direttiva n. 2010/24/UE, corre l'obbligo di evidenziare quelli che sono i limiti posti anche alla normativa europea in tema di assistenza alla riscossione dei crediti tributari di uno Stato membro. Al riguardo, l'art. 18 della Direttiva del 2010 prevede che:

"1. L'autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza di cui agli articoli da 10 a 16 se il recupero del credito è di natura tale da provocare, a causa della situazione del debitore, gravi difficoltà di ordine economico o sociale nello Stato membro adito, purché le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti in detto Stato membro consentano tale eccezione per i crediti nazionali. 2. L'autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza prevista all'articolo 5 e agli articoli da 7 a 16 se la domanda iniziale ai sensi degli articoli 5, 7, 8, 10 o 16 si riferisce a crediti che risalgono a più di cinque anni prima, a decorrere dalla data in cui il credito è divenuto esigibile nello Stato membro richiedente alla data della suddetta domanda iniziale. Tuttavia, qualora il credito o il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente siano oggetto di contestazione, il periodo di cinque anni decorre dalla data in cui nello Stato membro richiedente si stabilisce che il credito o il titolo che consente l'esecuzione non possono più essere oggetto di contestazione. Inoltre, nei casi in cui una dilazione di pagamento o un piano di pagamento rateale è concesso dalle autorità competenti dello Stato membro richiedente, il periodo di cinque anni decorre dalla data di scadenza dell'intero termine di pagamento. Tuttavia, in tali casi l'autorità adita non è tenuta a concedere assistenza per i crediti che risalgono a più di dieci anni prima, a decorrere dalla data in cui il credito è divenuto esigibile nello Stato membro richiedente. 3. Uno Stato membro non è tenuto a concedere assistenza se l'importo totale dei crediti contemplati dalla presente direttiva per i quali è richiesta assistenza è inferiore a 1500 EURO".

---

<sup>496</sup> Su cui v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 344, ove l'Autore afferma che: "in base alla disciplina di cui alla Direttiva n. 2008/55/CE, le richieste di assistenza che l'Italia riceveva da altri Stati membri comportavano sì il riconoscimento automatico del titolo esecutivo straniero, ma necessitavano di un'ulteriore iscrizione a ruolo (c.d. 'nazionalizzazione' del titolo esecutivo tributario straniero)".

<sup>497</sup> Per una maggiore trattazione in tema di recupero dei crediti tributari di uno Stato membro in pendenza di contestazione, nonché sulle vicende relative alla modificazione o alla estinzione del credito o del titolo esecutivo, iniziale o uniforme, v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 145 ss..

<sup>498</sup> Per un approfondimento sulle misure cautelari relative al recupero dei crediti tributari esteri v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto Tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 330 ss.. V. anche FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 167 ss..

Infine, è previsto che l'Autorità competente dello Stato adito debba sempre informare la rispettiva Autorità fiscale dello Stato richiedente sui motivi che impediscono l'accoglimento della relativa domanda di assistenza (art. 18, par. 4)<sup>499</sup>.

La normativa europea relativa all'attuazione delle disposizioni contenute nella Direttiva in esame è oggi contenuta nel Regolamento di esecuzione n. 1189/2011/UE, adottato dalla Commissione il 18 novembre 2011, mentre, per ciò che attiene la normativa secondaria di attuazione, essa è oggi contenuta nel D. M. del 5 agosto 2013, nel D. M. del 28 ottobre 2013 e nel D. M. del 28 febbraio 2014<sup>500</sup>.

In definitiva, come affermato da autorevole dottrina, da quanto suddetto pare che "in seno all'Unione europea, dunque, stiamo assistendo ad un sempre più incalzante processo di europeizzazione delle norme tributarie procedurali, le quali risultano essere ormai il vero motore dell'integrazione giuridica dei vari sistemi fiscali degli Stati Membri"<sup>501</sup>.

Sul versante della tutela del contribuente, con particolare riferimento alle procedure di mutua assistenza tra gli Stati nella riscossione dei crediti tributari (con riguardo sia ai procedimenti di riscossione coattiva dei crediti tributari esteri, sia ai procedimenti di applicazione delle misure cautelari) come, in generale, per tutte le ipotesi di assistenza transnazionale in materia fiscale, occorre sottolineare che le norme in materia, essendo rivolte esclusivamente agli Stati e mai direttamente ai singoli, non contengono specifici strumenti attivabili dai soggetti passivi delle procedure di assistenza in esame a garanzia dei propri diritti ed interessi, ma, in genere, esse fanno rinvio ai principi o alla disciplina dettata dal diritto interno di riferimento.

Difatti, la normativa analizzata in tema di assistenza nella riscossione dei tributi esteri, non contiene regole precise riguardanti la tutela dei soggetti privati, tantomeno, impone obblighi a carico degli Stati interessati diretti a predisporre precisi strumenti a garanzia delle posizioni soggettive degli stessi al di fuori di quelle previste all'interno dell'ordinamento statale.

A livello europeo, l'unica disposizione in materia di mutua assistenza tra gli Stati membri nella riscossione dei crediti tributari contenente un esplicito riferimento alla tutela dei diritti dei contribuenti incisi dalle relative procedure è l'art. 21 della Direttiva n. 2010/24/UE, il quale stabilisce che: "La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea".

In ambito internazionale, invece, l'art. 21 della Convenzione di Strasburgo del 1988, stabilisce solo un mero rinvio ai diritti e alle garanzie poste a tutela dei soggetti privati in materia dalla normativa interna dei singoli Stati<sup>502</sup>; il medesimo rinvio agli ordinamenti degli Stati viene adottato anche con riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 23 della Convenzione, dirette ad individuare lo Stato contraente di volta in volta competente a conoscere dei ricorsi dei contribuenti.

Con riguardo al Modello OCSE, l'art. 27 non contiene nemmeno il generale riferimento a quanto

---

<sup>499</sup> Per un approfondimento sulle limitazioni agli obblighi di assistenza al recupero posti sia a livello europeo che internazionale v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 171 ss.

<sup>500</sup> Sul rapporto esistente tra le varie fonti disciplinanti la materia in esame, nonché sul relativo ambito di applicazione oggettivo, soggettivo e temporale v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 104 ss..

<sup>501</sup> In tal senso v. CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016, p. 345.

<sup>502</sup> Su cui v. PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 110 ss., in cui, preliminarmente, si legge: "Al riguardo, vero è che il preambolo della Convenzione dichiara espressamente che la cooperazione internazionale deve realizzarsi nel rispetto dei diritti dei contribuenti; tuttavia, il proposito di tutelare gli interessi delle persone coinvolte nell'assistenza tributaria di fatto si traduce in un rinvio normativo alle soluzioni adottate nell'ambito delle legislazioni fiscali degli Stati membri". Difatti, "il Trattato, all'art. 21, sancisce il principio generale per cui le disposizioni in esso contenute non limiteranno i diritti dei contribuenti e le forme di tutela apprestate in loro favore dalle leggi e dalla prassi amministrativa dello Stato richiesto di fornire l'assistenza".

previsto dalle singole legislazioni statali in punto di tutela dei diritti dei singoli nei procedimenti di assistenza alla riscossione dei crediti tributari esteri. Pertanto, sulla base della genericità delle suddette disposizioni internazionali ed europee, una seppur embrionale tutela dei diritti dei contribuenti in materia di procedimenti di mutua assistenza tra gli Stati nella riscossione dei crediti tributati, può essere rinvenuta tra le norme che impongono determinate limitazioni all'attuazione degli obblighi degli Stati, e precisamente nella nozione di "ordine pubblico", la quale contiene necessariamente anche il riferimento al rispetto dei diritti e degli interessi della persona interessata dalla relativa procedura di assistenza alla riscossione, sebbene ciò non possa essere, comunque, niente di diverso o in più da quanto già previsto dai principi di diritto interno<sup>503</sup>.

Con specifico riferimento alle garanzie procedurali, dunque, la normativa convenzionale ed europea in tema di assistenza nella riscossione transnazionale dei tributi, non accorda alcuna tutela ai soggetti privati nell'ambito del procedimento amministrativo (in modo analogo a quanto avviene in tema di scambio di informazioni): infatti, non è previsto né il diritto del contribuente ad essere informato dell'avvio del relativo procedimento di assistenza che lo riguarda, né è previsto alcun diritto di partecipazione del soggetto privato alla raccolta dei dati, né è data al singolo alcuna possibilità di essere ascoltato preventivamente sull'oggetto della domanda<sup>504</sup>. Tali garanzie procedurali a tutela dei diritti dei soggetti privati devono, pertanto, essere dedotti, in via interpretativa, oltre che dal diritto interno (con riferimento al nostro ordinamento, sia nelle norme della Costituzione, sia nella legge generale sul procedimento amministrativo), anche dall'ordinamento europeo ed in particolare con riguardo alle disposizioni contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, quali, ad esempio: l'art. 41, par. 2, della Carta di Nizza, il quale sancisce il diritto di ogni persona ad essere ascoltati prima che nei suoi confronti venga emanato un atto che possa comportare un pregiudizio ai propri diritti<sup>505</sup>. Difatti, l'Autorità competente dello Stato interpellato, nell'attuare l'assistenza richiesta dall'altro Stato membro, pone in essere atti pregiudizievoli per i diritti del contribuente interessato dalla relativa procedura, per cui, è senz'altro applicabile la suddetta norma contenente il diritto ad essere preventivamente ascoltati. Di contro, tale diritto non risulta essere sussistente dal lato dello Stato membro richiedente, il quale, nell'inoltrare la richiesta all'altro Stato membro, non pone in essere direttamente una lesione dei diritti del soggetto privato interessato<sup>506</sup>.

La normativa dettata in tema di mutua assistenza nella riscossione dei tributi, non attribuisce ai soggetti privati nemmeno precise garanzie giurisdizionali, sebbene il diritto dei singoli di tutelare in giudizio i propri diritti ed interessi sia previsto non solo dall'art. 47 della Carta di Nizza, ma anche, a livello interno, dalle norme costituzionali (art. 24 e 113), in base a cui ai soggetti privati coinvolti in procedure di mutua assistenza alla riscossione transnazionale dei tributi, deve essere assicurata una tutela giurisdizionale effettiva almeno quanto quella garantita dal diritto nazionale.

---

<sup>503</sup> Per un approfondimento sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 179 ss..

<sup>504</sup> Su cui v. CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 335 ss..

<sup>505</sup> Per una più ampia trattazione sul tema del diritto al contraddittorio nelle procedure di riscossione transnazionale dei tributi v. FRIGO G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rassegna tributaria*, 2016, n. 2, p. 456 ss..

<sup>506</sup> Con riguardo ai rapporti tra il nostro ordinamento ed il diritto al contraddittorio endoprocedimentale v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 184-185. V. anche CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 338 ss..



Per ciò che attiene la disciplina prevista in tema di riparto di competenza giurisdizionale relativa alle controversie sorte in riferimento all'obbligazione tributaria e agli atti compiuti dallo Stato richiedente, nonché agli atti compiuti dallo Stato adito, l'art. 14 della Direttiva n. 2010/24/UE<sup>507</sup> si limita a stabilire il riparto di giurisdizione tra lo Stato richiedente e quello interpellato, affermando che le controversie riguardanti il credito, il titolo esecutivo iniziale o il titolo esecutivo uniforme, nonché le controversie riguardanti la validità di una notifica effettuata da parte delle Autorità competenti dello Stato membro richiedente, sono incluse nella competenza degli organi di giustizia competenti del medesimo Stato membro richiedente; mentre le controversie afferenti le misure esecutive poste in essere dallo Stato membro adito o quelle concernenti la validità di una notifica effettuata dalle Autorità competenti di quest'ultimo, possono essere fatte valere dinanzi gli organi giurisdizionali competenti dello stesso Stato membro adito (le medesime regole di riparto di giurisdizione si applicano anche nei confronti delle misure cautelari eventualmente applicate)<sup>508</sup>.

Con riferimento poi alla questione relativa alla notifica degli atti presupposti, in un procedimento di mutua assistenza alla riscossione dei crediti tributari degli Stati, il contribuente interessato potrebbe eccepire di essere venuto a conoscenza della relativa pretesa tributaria solo in occasione dell'attivazione nei suoi confronti della procedura di recupero coattiva da parte dell'Autorità competente dello Stato adito (e, quindi, solo con la notifica al soggetto interessato del titolo esecutivo uniforme), privando il soggetto privato del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo (così come previsto dall'art. 47 della Carta di Nizza). Anche qui la soluzione al problema deve essere ricavata in via interpretativa attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha ritenuto che in questi casi gli organi giurisdizionali competenti dello Stato membro interpellato possono rifiutare legittimamente l'attuazione della richiesta di assistenza alla riscossione dei crediti tributari dello Stato membro richiedente.

Il contribuente inciso dalle procedure di assistenza al recupero dei crediti tributari esteri, pertanto, alla luce di quanto affermato dalla giurisprudenza europea, può adire il giudice dello Stato membro adito, oltre che il giudice dello Stato membro richiedente.

Il soggetti privati, inoltre, possono opporsi ai procedimenti di assistenza nella riscossione transnazionale dei crediti tributari con riguardo alla inapplicabilità della normativa sovranazionale in materia, sia sul piano soggettivo, sia sul piano oggettivo e temporale. Anche con riguardo a tale questione, sembra preferibile ritenere, in linea di principio, che il contribuente possa sollevarla sia dinanzi al giudice competente dello Stato membro richiedente, sia dinanzi il giudice competente dello Stato membro adito.

Con riguardo, poi, al problema relativo alla eventuale mancanza dei presupposti dell'assistenza, il contribuente potrebbe sindacare tale irregolarità sia sotto il profilo materiale che sotto il profilo formale. Sulla questione la Corte di Giustizia si è espressa in occasione della già citata sentenza "Berlioz" del 16 maggio 2017 (C- 682/15), affermando che i soggetti privati incisi dai procedimenti di mutua assistenza nella riscossione dei tributi esteri possono censurare in giudizio la mancanza dei presupposti dell'obbligo di assistenza. Sull'individuazione del giudice competente a conoscere della relativa controversia, la dottrina, al riguardo, ha affermato che qualora le questioni relative alla mancanze dei presupposti dell'assistenza, riguardando non la pretesa tributaria originaria, ma la successiva procedura di riscossione, sarebbero di competenza del giudice dello Stato membro adito. Occorre, comunque, precisare che le norme sia europee che internazionali non disciplinano tale aspetto e, quindi, la mancanza dei presupposti dell'assistenza può essere censurata in qualsiasi sede, a condizione che

---

<sup>507</sup> Importanti linee guida per l'interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 14 della Direttiva n. 2010/24/UE sono contenute nella sentenza della Corte di Giustizia del 14 gennaio 2010, C- 233/08.

<sup>508</sup> In riferimento alla normativa italiana, tali regole trovano riscontro nelle previsioni contenute nell'art. 9, commi 1 e 6 del D. Lgs. n. 149/2012. Sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 190 ss..

l'ordinamento interno<sup>509</sup> garantisca al contribuente interessato il proprio diritto di accesso alla tutela giurisdizionale<sup>510</sup>.

Infine, con riferimento ai casi di violazione dei limiti agli obblighi di assistenza, anche in questo caso la relativa questione potrà essere sollevata da parte del soggetto interessato, ma, di norma, solo dinanzi al giudice dello Stato adito<sup>511</sup>.

### 3. L'influenza del diritto europeo sul sistema tributario italiano per una effettiva tutela del contribuente

#### 3.1 Il controllo sulla corretta applicazione del diritto europeo negli ordinamenti interni degli Stati Membri dell'UE: la procedura d'infrazione

L'ordinamento dell'Unione europea offre ai contribuenti un sistema di mezzi giurisdizionali finalizzati alla tutela dei propri diritti ed interessi su cui incide il diritto europeo, anche a prescindere dall'esistenza di una efficace tutela giurisdizionale degli stessi da parte degli ordinamenti nazionali degli Stati Membri.

Tuttavia, sebbene l'Unione rappresenti una "comunità di diritto", capace, quindi, di prevedere adeguati mezzi di tutela a garanzia delle situazioni soggettive dei propri cittadini e dei soggetti residenti nel proprio territorio, essa "non si presenta come un ente impositore nei confronti dei contribuenti europei svolgendo una funzione di indirizzo e di limitazione della sovranità fiscale esercitata dai singoli Stati membri (secondo la nota attitudine alla 'fiscalità negativa' espressa in ambito comunitario); coerentemente, le regole fiscali di provenienza comunitaria si riflettono sugli ordinamenti nazionali e producono effetti soltanto in via mediata nei confronti dei contribuenti"<sup>512</sup>, i quali, in caso di presunta violazione di un proprio diritto, sulla base della normativa europea, possono agire nei confronti delle competenti Autorità fiscali degli Stati membri a tutela dei propri diritti<sup>513</sup>.

Ciò nonostante, il diritto europeo stabilisce strumenti di tutela giurisdizionale dei diritti in materia tributaria attivabili dai contribuenti interessati direttamente (cd. "competenze dirette") dinanzi ai giudici sovranazionali (seppur si tratti di mezzi di non agevole utilizzo pratico), a cui spettano solo quelle azioni previste dai Trattati in via tassativa.

L'attuazione in via giudiziale del diritto europeo si realizza attraverso tali azioni, le quali culminano con l'intervento della Corte di Giustizia, in funzione di garante ultimo della corretta ed effettiva applicazione del diritto dell'Unione europea all'interno degli ordinamenti dei singoli Stati membri.

---

<sup>509</sup> Sui profili critici del recupero di crediti tributari esteri e tutela del contribuente con particolare riferimento all'ordinamento italiano v. FULGHESU G., *La nuova assistenza alla riscossione dei crediti tributari nell'Unione europea*, in *La Rivista di Finanza*, 2012, n. 3, p. 13-14.

<sup>510</sup> Per un approfondimento sul punto v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 201 ss..

<sup>511</sup> Per una trattazione più ampia sull'argomento v. FASOLA M., *La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione Europea*, Milano, 2019, p. 206-207 ss..

<sup>512</sup> In tal senso v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 449.

<sup>513</sup> Sulla marginalità della tutela del contribuente nel sistema giurisdizione europeo punto v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 109 ss.

Le azioni che possono essere esperite con riguardo a violazioni del diritto dell'Unione ad opera degli Stati membri sono:

- Il rinvio pregiudiziale (definito anche come "pregiudiziale interpretativa comunitaria")<sup>514</sup>, con riferimento all'interpretazione della normativa europea (art. 267 TFUE<sup>515</sup>), il quale rappresenta lo strumento di tutela giurisdizionale diretto a garantire l'applicazione corretta ed uniforme del diritto europeo in tutti gli ordinamenti degli Stati membri;

- L'azione di inadempimento, la quale è diretta ad eliminare le eventuali violazioni compiute dagli Stati membri con riguardo agli obblighi europei (art. 258 TFUE), ovvero a verificare preliminarmente il rispetto da parte degli ordinamenti nazionali delle regole contenute nel diritto europeo, al fine di irrogare specifiche sanzioni in caso di accertato inadempimento (cd. "procedura di infrazione");

- L'azione di annullamento<sup>516</sup>, la quale è finalizzata a contestare la legittimità degli atti emanati dalle Istituzioni europee, i quali producono i propri effetti giuridici nei confronti di terzi, con il preciso scopo di annullare e rimuovere gli atti che risultano essere assunti illegittimamente dalle Istituzioni medesime (art. 263 TFUE<sup>517</sup>);

- L'azione di carenza<sup>518</sup>, la quale è diretta a contestare l'inattività delle Istituzioni europee (art. 265 TFUE<sup>519</sup>), come ulteriore strumento di verifica della legalità dell'azione delle Istituzioni stesse.

---

<sup>514</sup> Sul rinvio pregiudiziale v. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 50 ss.; v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 452 ss.; v. DEL FEDERICO L., *Tuġġela del conġribuenġe ed inġegrazzjone giuridica europea. Conġribuġo allo sġudio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 133 ss..

<sup>515</sup> Art. 267 TFUE (ex art.234 TCE): "La Corte di giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad un organo giurisdizionale di uno degli Stati membri, tale organo giurisdizionale può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale organo giurisdizionale è tenuto a rivolgersi alla Corte. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile".

<sup>516</sup> Sull'azione di annullamento v. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 57 ss.; v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 460 ss.; v. DEL FEDERICO L., *Tuġġela del conġribuenġe ed inġegrazzjone giuridica europea. Conġribuġo allo sġudio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 116 ss..

<sup>517</sup> Art. 263 TFUE (ex art. 230 TCE): "La Corte di giustizia dell'Unione europea esercita un controllo di legittimità sugli atti legislativi, sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea che non siano raccomandazioni o pareri, nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Esercita inoltre un controllo di legittimità sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. A tal fine, la Corte è competente a pronunciarsi sui ricorsi per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione, ovvero per sviamento di potere, proposti da uno Stato membro, dal Parlamento europeo, dal Consiglio o dalla Commissione. La Corte è competente, alle stesse condizioni, a pronunciarsi sui ricorsi che la Corte dei conti, la Banca centrale europea ed il Comitato delle regioni propongono per salvaguardare le proprie prerogative. Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione. Gli atti che istituiscono gli organi e organismi dell'Unione possono prevedere condizioni e modalità specifiche relative ai ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche contro atti di detti organi o organismi destinati a produrre effetti giuridici nei loro confronti. I ricorsi previsti dal presente articolo devono essere proposti nel termine di due mesi a decorrere, secondo i casi, dalla pubblicazione dell'atto, dalla sua notificazione al ricorrente ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza".

<sup>518</sup> Sull'azione per carenza v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 462 ss.; v. DEL FEDERICO L., *Tuġġela del conġribuenġe ed inġegrazzjone giuridica europea. Conġribuġo allo sġudio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 114 ss..

<sup>519</sup> Art. 265 TFUE (ex art. 232 TCE): "Qualora, in violazione dei trattati, il Parlamento europeo, il Consiglio europeo, il Consiglio, la Commissione o la Banca centrale europea si astengano dal pronunciarsi, gli Stati membri e le altre

I soggetti interessati, quindi, potranno attivare la giurisdizione europea<sup>520</sup> solo in questi quattro casi tassativamente previsti dalla normativa dell'Unione, azioni in cui il giudice europeo ha competenza diretta relativamente alla tutela delle posizioni giuridiche dei contribuenti derivanti da apposite disposizioni europee; al di fuori di questi casi i soggetti privati potranno rivolgersi ai giudici nazionali al fine di contestare violazioni dei propri diritti derivanti dal diritto europeo; di fatto, "la tutela dell'attuazione del diritto dell'Unione Europea relativamente alle misure poste in essere dagli Stati membri si realizza principalmente in sede giudiziale mediante l'intervento del giudice nazionale, nell'ambito della procedura di rinvio pregiudiziale, o mediante l'intervento della Commissione Europea, che può promuovere una procedura di infrazione nella misura in cui ritenga sussistenti i presupposti per questo tipo di azione"<sup>521</sup>.

Ed invero, con particolare riguardo all'azione di inadempimento, prevista dall'art. 253 TFUE<sup>522</sup>, essa è diretta a verificare il grado di correttezza del rispetto da parte degli Stati membri degli obblighi posti a loro carico dal diritto dell'Unione; occorre precisare che l'eventuale violazione delle disposizioni contenute nelle norme dei Trattati o nella legislazione europea può riguardare anche la materia oggetto della presente trattazione e, quindi, la violazione degli obblighi previsti in ambito fiscale dall'ordinamento europeo nei confronti degli ordinamenti nazionali<sup>523</sup>.

Infatti, "l'applicazione del diritto tributario europeo dipende pressoché esclusivamente dal suo corretto recepimento nelle legislazioni nazionali e dalla sua corretta attuazione da parte delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri"<sup>524</sup>.

L'attivazione della procedura di infrazione (ex art. 17 TFUE<sup>525</sup>), riguardante violazioni riferibili all'attività degli Stati membri (o sue articolazioni territoriali), è di competenza esclusiva della Commissione<sup>526</sup>, Istituzione europea preordinata al controllo della corretta applicazione da parte

---

istituzioni dell'Unione possono adire la Corte di giustizia dell'Unione europea per far constatare tale violazione. Il presente articolo si applica, alle stesse condizioni, agli organi e organismi dell'Unione che si astengono dal pronunciarsi. Il ricorso è ricevibile soltanto quando l'istituzione, l'organo o l'organismo in causa siano stati preventivamente richiesti di agire. Se, allo scadere di un termine di due mesi da tale richiesta, l'istituzione, l'organo o l'organismo non hanno preso posizione, il ricorso può essere proposto entro un nuovo termine di due mesi. Ogni persona fisica o giuridica può adire la Corte alle condizioni stabilite dai commi precedenti per contestare ad una istituzione, organo o organismo dell'Unione di avere omesso di emanare nei suoi confronti un atto che non sia una raccomandazione o un parere".

<sup>520</sup> Per un approfondimento sulla giurisdizione europea v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 451 ss..

<sup>521</sup> In questi termini v. PISTONE P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 49.

<sup>522</sup> Art. 258 TFUE (ex art. 226 TCE): "La Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea".

<sup>523</sup> "L'azione di responsabilità è esercitata esclusivamente nei confronti dello Stato membro, anche con riguardo a violazioni riferibili all'operato di enti territoriali (Regioni o enti locali) che sono dunque formalmente irresponsabili rispetto alla procedura di infrazione (salva la responsabilità di tali enti nei confronti dello Stato; [...])". Sul punto v. BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 458.

<sup>524</sup> In tal senso v. DEL FEDERICO L., *Tuġġela del conġribuenġe ed inġtegrazione giuridica europea. Conġribuġo allo sġudio della prospettiġiva iġgaliana*, Milano, 2010, p. 122. L'Autore, altresì, afferma: "Pertanto, in materia tributaria le violazioni dell'ordinamento europeo sono riferibili in primo luogo agli Stati membri, per quanto riguarda il recepimento delle direttive, che tuttavia in gran parte risultano *self - execuġing*, ed in secondo luogo alle amministrazioni finanziarie nazionali, per quanto riguarda la concreta gestione dei rapporti tributari".

<sup>525</sup> Art. 17, par. 1, TFUE: "La Commissione promuove l'interesse generale dell'Unione e adotta le iniziative appropriate a tal fine. Vigila sull'applicazione dei trattati e delle misure adottate dalle istituzioni in virtù dei trattati. Vigila sull'applicazione del diritto dell'Unione sotto il controllo della Corte di giustizia dell'Unione europea. [...]".

<sup>526</sup> Su cui v. sempre BORIA P., *Diriġġo ġribuġario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 458, in cui si legge che: "Si tratta di una facoltà insindacabile (e che dunque non può essere sottoposta a contestazione mediante il ricorso per annullamento né tantomeno attraverso l'azione per carenza), la quale talora viene sollecitata attraverso impulsi provenienti da parte private (associazioni di categoria, privati cittadini, etc.)". V. anche DEL FEDERICO L., *Tuġġela del conġribuenġe ed*

di ogni Stato membro del diritto europeo, al fine di assicurare che l'esercizio della sovranità statale da parte dello Stato membro non si ponga in contrasto con il principio del primato del diritto dell'Unione europea<sup>527</sup>.

Tale procedura si articola in due distinte fasi: la prima, dinanzi la Commissione stessa (c.d. "fase pre - contenziosa"), la seconda, dinanzi la Corte di Giustizia (cd. "fase contenziosa")<sup>528</sup>. Difatti, qualora la Commissione rilevi un inadempimento degli obblighi europei da parte di uno Stato membro dell'Unione, attiva il contraddittorio con lo Stato interessato dalla procedura in esame, al fine di fornire idonee controdeduzioni; se tali motivazioni esposte dallo Stato medesimo risultano essere non dettagliate e poco soddisfacenti, la Commissione, sulla base di un parere motivato, espone le ragioni per cui ritiene sussistere l'inadempimento nel caso concreto, invitando lo Stato che ha commesso l'infrazione ad adeguarsi alle indicazioni contenute espresse nel parere emesso. Nel caso in cui, poi, lo Stato membro non si dovesse adeguare alle indicazioni contenute del parere della Commissione e, quindi, non ponesse rimedio al proprio inadempimento, la Commissione stessa potrà adire la Corte di Giustizia, al fine di verificare ed accertare la violazione dei rispettivi obblighi europei posti a carico dello Stato membro in questione. La Corte di Giustizia, accertata la sussistenza dell'inadempimento (con sentenza di mero accertamento), stabilisce conseguentemente i provvedimenti idonei che lo Stato membro dovrà adottare per porre rimedio alla propria violazione. Se lo Stato membro non dovesse adeguarsi nemmeno a quanto statuito nella sentenza della Corte, la Commissione potrà attivare un'ulteriore procedura di infrazione, richiedere allo Stato membro le relative controdeduzioni, emettere un il proprio parere motivato contenente le disposizioni contenute nella decisione giudiziaria a cui lo Stato medesimo non si è conformato e, allorché quest'ultimo continua ad essere inadempiente, potrà richiedere alla Corte di Giustizia di accertare la reiterata infrazione da parte dello Stato membro interessato, la quale, attraverso una sentenza di condanna (la quale si presenta, quindi, meramente eventuale, quale conseguenza del persistente adempimento dello Stato responsabile), potrà irrogare le sanzioni relative alla violazione posta in essere dallo Stato stesso<sup>529</sup>. Tale sentenza ha carattere definitivo e produce i suoi effetti, anche retroattivi, nei confronti dello Stato membro autore dell'infrazione, con eliminazione *ex tunc* delle conseguenze dovute all'atto normativo statale posto in essere in violazione del diritto

---

*integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 129, in cui si afferma che: "In sostanza, i privati possono presentare esposti alla Commissione per segnalare l'esistenza di un'infrazione e sollecitarla quindi all'esercizio dell'azione contro lo Stato membro inadempiente, ma non sono titolari di diritti nei confronti della Commissione; conseguentemente i privati non possono azionare pretese nei confronti della Commissione per ottenere l'esercizio della procedura, né, tanto meno, sostituirsi alla Commissione nell'azione contro lo Stato membro inadempiente".

<sup>527</sup> Per un approfondimento sul tema del primato del diritto europeo sul diritto interno degli Stati membri dell'Unione v. GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, in *Rassegna Tributaria*, 2003, n. 1 - bis, p. 311 ss.; v. DI PIETRO A., *Tutela del contribuente, prima del diritto comunitario e rimborso tributario*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 13 ss.; v. SUBRANI F., *Indebito tributario e diritto dell'U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 359 ss..

<sup>528</sup> "In linea di principio, l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea non riconosce agli interessati un accesso diretto alla Corte di Giustizia Europea in relazione alle violazioni poste in essere dagli Stati membri. Tuttavia l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia Europea consente l'accesso diretto dell'interessato, quando quest'ultimo fornisca la prova dell'assoluta impossibilità di ottenere la protezione del diritto in sede giudiziale [CGUE, 13.3.2007, causa C- 432/05, *Unibel*, ECLI:UE:C:2007:163]. In tali situazioni, infatti, il mancato accesso alla Corte di Giustizia Europea potrebbe rendere impossibile l'esercizio del diritto garantito dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. L'accesso diretto alla Corte di Giustizia Europea è invece ammesso in relazione agli atti emanati dalle istituzioni europee". In tal senso v. ancora PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 49.

<sup>529</sup> Per un approfondimento sull'azione di controllo del Mediatore europeo, con particolare riferimento alla procedura di infrazione, v. BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017, p. 459-450; v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 130 ss..

europeo<sup>530</sup>, il quale è tenuto a porre in essere tutti i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione delle sentenza di inadempimento, sebbene sia libero di scegliere i relativi mezzi con cui conformarsi alla sentenza stessa, salvo l'obbligo di risultato prescritto (anche prima della fase della sentenza di condanna, la sentenza di accertamento produce i medesimi effetti conformativi e normativi<sup>531</sup>).

La legittimazione attiva relativa all'azione di accertamento dell'inadempimento di uno Stato membro dinanzi i giudici sovranazionali è riconosciuta, seppur esercitata in rare occasioni, anche ad ogni altro Stato membro dell'Unione.

Come affermato da autorevole dottrina, proprio con riguardo all'azione di adempimento, "pur non negandosi la natura giurisdizionale della procedura di infrazione, non è rinvenibile in capo al soggetto interessato una situazione giuridica soggettiva qualificabile come tutela giurisdizionale. Infatti, chiunque abbia interesse può presentare una denuncia (reclamo amministrativo) per segnalare alla Commissione Europea possibili violazioni del diritto dell'Unione Europea. Tuttavia, è prerogativa di quest'ultima, nell'esercizio della funzione di sorveglianza del rispetto dell'attuazione del diritto dell'Unione Europea, decidere se e quando dare inizio alla procedura di infrazione nei confronti di uno Stato membro, attivando in questo modo la giurisdizione della Corte di Giustizia Europea e consentendo a quest'ultima di assicurare l'attuazione in via giudiziale del diritto dell'Unione Europea in relazione a possibili violazioni da parte dello Stato membro"<sup>532</sup>.

### 3.2 La violazione della normativa fiscale europea da parte degli Stati Membri dell'UE: il diritto al rimborso del contribuente

Da quanto suddetto emerge, quindi, che la violazione di norme europee da parte degli Stati membri comporta determinate conseguenze nella sfera giuridica dei soggetti a cui tale violazione è imputabile, i quali sono responsabili, da un lato, nei confronti dell'Unione europea, per non aver applicato correttamente all'interno del proprio ordinamento nazionale la normativa europea in modo conforme a quanto stabilito dai Trattati o dal diritto derivato; dall'altro, nei confronti dei soggetti danneggiati dalla rispettiva violazione, quali: altri Stati membri, enti territoriali, privati cittadini, ecc ..., verso cui hanno il dovere di riparare il danno prodotto, riconformando il proprio diritto interno alla legislazione europea.

Mentre la "responsabilità da inadempimento" riguarda lo Stato membro che pone in essere le violazioni, anche se quest'ultime siano commesse da Enti territoriali o Amministrazioni pubbliche, quali articolazioni interne dello Stato stesso, salva la possibilità per lo Stato, poi, di rivalersi sulle stesse, per ciò che attiene, invece, la "responsabilità da riparazione", essa grava, oltre che sullo Stato membro, anche sui singoli Enti che abbiano posto in essere la relativa violazione del diritto europeo, al fine di ripristinare lo *status quo ante* l'inadempimento.

---

<sup>530</sup> Sul punto v. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 55, in cui l'Autore afferma che: "In casi eccezionali, gli effetti retroattivi di tale pronuncia possono essere limitati, senza in ogni caso intaccare i rapporti giuridici esistenti [...] in presenza della buona fede, ossia del legittimo affidamento su una posizione espressa da un'istituzione europea e di conseguenze finanziarie di particolare rilievo per il bilancio di uno Stato membro [CGUE, 9.3.2000, causa C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, ECLI:EU:C:2000:110]". In tema di effetti delle sentenze della Corte di giustizia v. anche DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospezione italiana*, Milano, 2010, p. 144 ss..

<sup>531</sup> Su cui v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospezione italiana*, Milano, 2010, p. 126 ss..

<sup>532</sup> In tal senso v. sempre PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022, p. 49-50.

Con riguardo specifico alla materia tributaria, la violazione delle norme europee che possono comportare una responsabilità statale, sia essa da inadempimento, sia da riparazione, riguarda essenzialmente l'istituzione da parte dello Stato membro di tributi incompatibili con le disposizioni dell'ordinamento europeo in ambito fiscale.

Difatti, l'esercizio del potere impositivo da parte di uno Stato membro o di un suo Ente territoriale in maniera non conforme a quanto statuito a livello europeo, comporta l'obbligo in capo a quest'ultimi di restituire quando indebitamente percepito attraverso il tributo incompatibile<sup>533</sup>.

Ed invero, come affermato da autorevole dottrina "il sorgere del diritto alla ripetizione delle somme versate al Fisco in violazione di norme europee è tra le manifestazioni più ricorrenti della c.d. efficacia diretta di queste ultime. L'efficacia diretta consente ai singoli, è noto, di invocare direttamente la norma europea dinanzi a una giurisdizione, ed è principio fondamentale del diritto dell'Unione"<sup>534</sup>.

I contribuenti, pertanto, a fronte di una sentenza di inadempimento, emessa in seguito ad una procedura di infrazione, potranno far valere a tutela dei propri diritti i normali strumenti previsti dall'ordinamento interno dello Stato membro di riferimento, chiedendone la diretta applicazione dinanzi al giudice nazionale<sup>535</sup>, con conseguente disapplicazione ad opera del giudice o dell'Amministrazione nazionale della norma interna incompatibile con il diritto dell'Unione.

Con riferimento alle attività di accertamento e riscossione poste in essere dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, nonché al singolo rapporto di debito, in caso di asserita violazione del diritto europeo da parte della normativa fiscale nazionale, la disapplicazione nell'ordinamento interno della norma ritenuta incompatibile priva il potere tributario dello Stato membro interessato del proprio fondamento normativo, cosicché, da un lato, la disapplicazione comporta l'illegittimità degli Atti dell'amministrazione e, dall'altro, giustifica il diritto al rimborso del contribuente di quanto indebitamente versato, in quanto il tributo statale corrisposto da quest'ultimo non è più legittimo e, quindi, non può più produrre i suoi effetti.

Pertanto, il diritto al rimborso del tributo incompatibile con le norme europee sorge in conseguenza del contrasto accertato tra la norma impositiva nazionale e le norme dell'ordinamento fiscale europeo<sup>536</sup>, cosicché, dall'indebito tributario posto in essere dallo Stato membro deriva il diritto al rimborso del contribuente, a garanzia dei diritti fondamentali dell'ordinamento europeo<sup>537</sup>, quale, in particolare, il diritto di non discriminazione, e delle libertà

---

<sup>533</sup> "Il regime interno incompatibile con i principi comunitari costituisce la violazione di un ordinamento giuridico di cui gli Stati stessi devono assicurare il primato. [...] L'incompatibilità è fondata infatti sul primato dell'ordinamento comunitario ma per essere efficace richiede che la norma interna sia disapplicata. Il regime interno, pur riconosciuto incompatibile dalla Corte di Giustizia o dal giudice nazionale, continua ad operare ed a produrre effetti nell'ordinamento nazionale fino a che non viene disapplicato dall'amministrazione o dal giudice nazionale. L'effetto della disapplicazione nel campo tributario non potrebbe essere diverso da quello previsto per gli altri settori". Sul punto v. DI PIETRO A., *Tuĝela del conĝribuenĝe, primaĝo del diriĝĝo comuniĝario e rimborso ĝribuĝario*, in *AGĝuazione del ĝribuĝo e diriĝĝi del conĝribuenĝe in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 17.

<sup>534</sup> In tal senso v. SUBRANI F., *Indebiĝo ĝribuĝario e diriĝĝo dell'U.E.*, in *Diriĝĝo ĝribuĝario europeo e inĝernazionale: fonĝi, principi, singole imposĝe, ĝuĝele sĝragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 359.

<sup>535</sup> "In caso di controversia sull'interpretazione della sentenza di inadempimento ovvero sulla adeguatezza degli strumenti normativi di conformazione emanati dallo Stato membri i privati potranno richiedere il rinvio pregiudiziale ex art. 234 Trattato CE (267 TFUE)". Su cui v. DEL FEDERICO L., *Tuĝela del conĝribuenĝe ed inĝegrazione giuridica europea. Conĝribuĝo allo sĝudio della prospeĝiva iĝaliana*, Milano, 2010, p. 144 ss..

<sup>536</sup> Per un approfondimento sulla genetica del rimborso nell'indebito comunitario v. ATTARDI C., *Il ruolo della corĝe europea nel processo ĝribuĝario*, Milano, 2008, p. 217 ss..

<sup>537</sup> "Coerente con tale prospettiva, appare l'affermazione che il diritto alla ripetizione di somme versate in pagamento di imposte incompatibili con il diritto dell'U.E. ha origine nell'ordinamento di quest'ultima e non nel diritto interno, costituendo la conseguenza e il completamento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme europee". In questi termini

economiche (il versamento di tributi indebiti, in quanto incompatibili con le norme fiscali europee, altera in qualche modo il principio della libera concorrenza<sup>538</sup>).

L'esercizio effettivo del diritto al rimborso per violazione del diritto fiscale dell'Unione, tuttavia, non è regolato a livello europeo, non essendo ravvisabile una specifica disciplina europea dei rimborsi in materia tributaria, ma avviene secondo quanto statuito in materia dalle disposizioni dell'ordinamento interno dei singoli Stati membri (in conseguenza di ciò, i procedimenti di rimborso dei tributi risultano regolati in maniera difforme nei vari ordinamenti degli Stati membri, con evidenti differenze con riguardo al grado di tutela offerta ai contribuenti dei diversi Paesi<sup>539</sup>), secondo il cd. "principio dell'autonomia normativa nazionale". Inoltre, sulla base del "principio di equivalenza" (per cui gli Stati membri devono stabilire modalità di tutela dei diritti basati sulle norme europee in modo tale che non siano meno favorevoli di quelle previste con riguardo ai diritti fondati sul diritto interno), all'interno dell'ordinamento nazionale non sussistono differenze di trattamento tra i rimborsi dovuti in conseguenza di un indebito europeo e quelli, invece, di origine prettamente interna<sup>540</sup>. Difatti, i rimborsi tributari sono regolati nel diritto interno, per ciò che attiene modalità e termini del relativo procedimento, in modo generale per tutti i tipi di imposte o in modo settoriale per i diversi tipi di tributi<sup>541</sup>, spettando ai singoli Stati membri, sulla base del cd. "principio di autonomia procedurale", stabilire le modalità procedurali delle azioni dirette a tutelare i diritti del contribuente sulla base delle norme europee direttamente applicabili<sup>542</sup>, nonché procedere alla designazione del giudice competente, in quanto deve essere il giudice nazionale a garantire la tutela dei diritti dei contribuenti incisi da atti impositivi emessi dalle Autorità finanziarie degli Stati membri contrari al diritto dell'Unione<sup>543</sup>.

---

v. SUBRANI F., *Indebito tributario e diritto dell'U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, giurisdizioni e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 359 ss..

<sup>538</sup> Per un approfondimento sul rapporto tra il principio di concorrenza ed i procedimenti di rimborso dei tributi indebiti v. ALLENA M., *Il principio di concorrenza ed il rimborso dei tributi*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 307 ss..

<sup>539</sup> "Per tale motivo è stata da più parti sottolineata l'esigenza di una elaborazione di principi generali comuni <<al fine di garantire un'interpretazione più uniforme possibile del diritto comunitario in materia di indebita riscossione d'imposta>>", su cui v. MONTANARI F., *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2009, fasc.1, p. 93-94.

<sup>540</sup> Per un approfondimento in tema di rimborso e sull'indebito tributario nel diritto interno v. MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, VI ed., Torino, 2018, p. 465 ss.; v. SUBRANI F., *Indebito tributario e diritto dell'U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, giurisdizioni e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 363 ss..

<sup>541</sup> Al riguardo v. DI PIETRO A., *Tutela del contribuente, prima del diritto comunitario e rimborso tributario*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 19, in cui si legge che: "In nome dell'autonomia normativa nazionale, l'ordinamento comunitario riconosce così che lo stesso diritto al rimborso possa essere regolato in maniera diversa negli Stati membri, importante è però che non differiscano le discipline del rimborso tributario di origine comunitaria e di origine interna".

<sup>542</sup> Sul punto v. Corte di Giustizia, sentenza del 16 dicembre 1976, C- 33/76 (*Rewe*). V. anche MONTANARI F., *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2009, fasc.1, p. 94, in cui, al riguardo, si afferma che: "Tradizionalmente, gli unici limiti a tutela delle situazioni giuridiche soggettive dei <<contribuenti comunitari>> ravvisabili nella giurisprudenza dei Giudici di Lussemburgo – secondo una ormai delineata e costante linea interpretativa – consistono nel rispetto del <<principio di equivalenza>> e di quello di <<effettività>>".

<sup>543</sup> Con riguardo alle diverse tesi sul tipo di invalidità afferente gli atti impositivi emessi in contrasto con il diritto europeo, nonché con riguardo alla giurisprudenza europea in tema di giudicato tributario e riesame degli atti incompatibili con la normativa europea v. ATTARDI C., *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 89 ss.; v. TASSANI T., *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 21 ss.; v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 166 ss..



In materia di rimborsi tributari, pertanto, in mancanza di una disciplina legislativa europea, spetta al diritto interno regolare le precise modalità di rimborso ai contribuenti di tributi riscossi in violazione delle norme europee, anche con riferimento alla fissazione dei termini di prescrizione e decadenza, che, sulla base del "principio di effettività"<sup>544</sup>, devono essere quanto più possibile 'ragionevoli', al fine di non rendere praticamente impossibile o alquanto difficile ottenere il relativo rimborso da parte dei soggetti lesi, anche nel rispetto del principio della certezza del diritto, quale principio generalmente riconosciuto anche a livello europeo.

### 3.3 La responsabilità risarcitoria degli Stati Membri dell'UE per violazione delle norme europee in ambito tributario: l'azione di risarcimento dei danni a tutela del contribuente

Come sopra ampiamente analizzato, in caso di accertata violazione delle norme europee in materia tributaria da parte della normativa fiscale di uno Stato membro dell'UE, il contribuente leso ha il diritto a conseguire il rimborso di quanto indebitamente pagato.

Difatti, sulla base del principio di effettività, quale principio fondamentale dell'ordinamento europeo, gli Stati membri dell'Unione hanno l'obbligo di applicare nel proprio diritto interno i principii sostanziali e procedurali elaborati a livello europeo, al fine dell'effettivo raggiungimento degli obiettivi fissati nei Trattati, attraverso il pieno riconoscimento delle posizioni giuridiche europee ed il graduale miglioramento della qualità dei mezzi di tutela dei singoli soggetti previsti dall'ordinamento nazionale, "in termini di efficacia dei risultati ed efficienza dei procedimenti"<sup>545</sup>.

Al riguardo, corre l'obbligo di sottolineare che il principio della responsabilità dello Stato membro da illecito europeo non è contemplato nelle norme dei Trattati, né, tantomeno, è previsto da una disciplina specifica. Tale principio, difatti, viene desunto in via interpretativa dalla Corte di Giustizia dall'art. 10 del Trattato CE<sup>546</sup>, il quale sancisce un obbligo di collaborazione tra gli Stati membri, al fine di adottare tutte le misure necessarie, sia di carattere generale che particolare, ad assicurare l'applicazione della normativa comunitaria (oggi europea), sulla base del principio di effettività, costituendo la principale fonte della progressiva integrazione giuridica europea. Secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia all'articolo 10 del Trattato CE<sup>547</sup>, gli Stati membri non sono solo tenuti ad applicare nel proprio diritto interno i principii elaborati a livello europeo, al fine del corretto raggiungimento degli obiettivi

---

<sup>544</sup> Per una più estesa trattazione sul principio di effettività v. MONTANARI F., *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2009, fasc. 1, p. 95 ss..

<sup>545</sup> Sul punto v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 37, in cui, altresì, si legge: "L'intima correlazione esistente tra gli obiettivi comunitari e l'ordinamento tributario nazionale, emersa anche in sede di Trattato ma consolidatisi sempre di più nel tempo, è invece l'elemento che ha favorito una rapida affermazione dei principii comunitari nella materia fiscale, determinando, fra i molteplici effetti, anche il suddetto accrescimento delle possibilità di tutela del contribuente".

<sup>546</sup> Art. 10 Trattato CE: "Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato".

<sup>547</sup> Per un approfondimento sulla precisa disciplina delineata dalla Corte di giustizia v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 42 ss..

del Trattato, ma essi devono, altresì, predisporre mezzi idonei ed efficaci diretti a riconoscere in modo pieno ed efficace le posizioni giuridiche previste dall'ordinamento giuridico europeo. Ciò, "è quello che è avvenuto a proposito del principio di ripetizione dell'indebito, in considerazione dei numerosi casi di versamenti dei tributi in contrasto con la normativa comunitaria che si sono verificati nell'ordinamento interno, ed è ciò che inizia ad accadere in relazione al 'principio di responsabilità da illecito comunitario', la cui applicazione comincia oggi ad essere, con sempre maggiore frequenza, richiesta dai contribuenti e vagliata dai giudici nelle ipotesi di pregiudizi discendenti da una corretta applicazione della normativa comunitaria"<sup>548</sup>. Pertanto, una responsabilità extracontrattuale dello Stato membro da illecito europeo consegue ogni qual volta lo Stato medesimo non ottempera agli obblighi a suo carico posti dalla normativa europea (e derivanti da quanto sancito all'art. 10 del Trattato CE, in violazione del principio di collaborazione), da cui consegue un danno a carico del soggetto nei confronti del quale il diritto europeo riconosce una data posizione giuridica soggettiva.

Il principio di collaborazione posto dal suddetto art. 10 del Trattato CEE, quindi, non si rivolge prettamente agli Stati membri, ma a tutti coloro che all'interno degli stessi Stati, hanno il compito (ed il dovere) di recepire ed attuare le disposizioni previste dall'ordinamento comunitario (disposizioni, ovviamente, riferibili anche alla materia tributaria), quali: il potere legislativo, il potere esecutivo ed il potere giudiziario, in base alle loro specifiche attribuzioni. Con preciso riguardo agli strumenti di attuazione del diritto al rimborso dei contribuenti in conseguenza della violazione da parte dello Stato membro di norme fiscali europee, quindi, considerato che le modalità di realizzazione di tale diritto dei soggetti pregiudicati vengono stabilite dalle norme di diritto interno, in linea di principio, si ammette che "in caso di riscossione di tributi in violazione di norme europee possa sussistere in capo allo Stato, oltre all'obbligo di restituzione, anche la responsabilità da illecito europeo per il danno derivante ai singoli contribuenti dal mancato tempestivo riconoscimento del diritto al rimborso"<sup>549</sup> degli stessi.

Sulla base di quanto affermato da autorevole dottrina, "le sentenze della Corte di giustizia che si sono occupate dell'illecito comunitario dello Stato hanno definito i presupposti per il riconoscimento della responsabilità e consentito di delineare il rapporto con le altre azioni. In ambito comunitario non si rinvengono, invece, discipline specifiche sul procedimento per il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno da illecito dello Stato; da ciò si evince che, come avviene in numerosi casi di posizioni giuridiche che si originano dalle norme comunitarie, anche in questo manca una disciplina europea sulla relativa tutela e che, conseguentemente, il diritto al risarcimento deve trovare protezione nell'ordinamento nazionale secondo il principio dell'autonomia procedimentale"<sup>550</sup>.

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza europea, tale responsabilità dello Stato membro si configura ove sussistano determinate condizioni:

- La preordinazione della norma europea violata ad attribuire loro diritti, ovvero una disposizione che sia chiara, precisa ed incondizionata e, quindi, direttamente applicabile (cd. "effetto diretto");
- che la violazione commessa dallo Stato membro sia manifesta e grave, la quale si riscontra nella mancata o non corretta applicazione della norma europea attributiva dei

---

<sup>548</sup> In questi termini v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 38.

<sup>549</sup> In tal senso v. SUBRANI F., *Indebito tributario e diritto dell'U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 362.

<sup>550</sup> In questi termini v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 52.

suddetti diritti, riferibile alla legislazione dello Stato membro medesimo (con riguardo sia al Legislatore, sia all'apparato amministrativo, sia all'ordinamento giudiziario<sup>551</sup>);

- la causazione di un danno in capo al soggetto leso, danno risarcibile che si configura solo in quello certo ed attuale che il soggetto agente dimostri essere conseguenza diretta della violazione della norma europea (avente i caratteri suddetti);

- la sussistenza del nesso di causalità tra la violazione grave e manifesta ed il danno patito dai singoli soggetti lesi, ovvero una relazione diretta tra l'atto illecito posto in essere dallo Stato ed il danno subito dal soggetto leso, nesso che può non configurarsi nel caso in cui vi siano delle circostanze imputabili al danneggiato nella causazione del relativo pregiudizio.

Al riguardo, "nella nota sentenza Francovich la Corte ha evidenziato che <<sarebbe messa a repentaglio la piena efficacia delle norme comunitarie e sarebbe infirmata la tutela dei diritti da essere riconosciute se i singoli non avessero la possibilità di ottenere un risarcimento ove i loro diritti siano lesi da una violazione del diritto comunitario imputabile ad uno Stato membro ...>>, ed ancora che <<la possibilità di risarcimento a carico di uno Stato membro è particolarmente indispensabile qualora, come nella fattispecie, la piena efficacia delle norme comunitarie sia subordinata alla condizione di un'azione da parte dello Stato e, di conseguenza, i singoli, in mancanza di tale azione, non possono far valere dinanzi ai giudici nazionali i diritti loro riconosciuti dal diritto comunitario ...>> (punti 33-34)"<sup>552</sup>.

Da tale prima pronuncia della Corte, con la quale la stessa ha riconosciuto il diritto al risarcimento da illecito europeo in capo al soggetto danneggiato, pare emergere che non sussista una responsabilità aquilana in capo agli Stati membri per atti impositivi contrari al diritto dell'Unione, nel caso in cui la norma europea violata non attribuisca direttamente ai contribuenti situazioni soggettive attive, ma quest'ultimi possono avvalersi dei normali mezzi previsti dall'ordinamento interno per la tutela dei propri diritti (anche per quello in esame), per cui, in caso di mancato esercizio degli stessi, non è configurabile il suddetto nesso causale tra la norma europea violata ed il danno procurato al singolo soggetto, proprio a causa della conseguente sopravvenuta definitività del tributo versato allo Stato<sup>553</sup>.

Tuttavia, le successive pronunce della Corte hanno confermato che la responsabilità dello Stato membro da illecito europeo è applicabile nella generalità dei casi e, quindi, indipendentemente dal fatto che il diritto al risarcimento si basi su una disposizione europea direttamente applicabile o ad effetto diretto nei suoi precisi contenuti, in quanto l'effettività delle norme europee verrebbe lesa nel momento in cui, a seguito di una violazione del diritto europeo da parte di uno Stato membro, il soggetto danneggiato non avesse anche la possibilità di

---

<sup>551</sup> Per una maggiore trattazione sulla tutela nell'ordinamento interno del diritto al risarcimento dei danni da illecito europeo dello Stato membro, con preciso riferimento all'illecito europeo del Legislatore, dell'Amministrazione finanziaria e del Giudice v. ancora MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 54 ss. V. anche ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rassegna tribuaria*, 2009, n. 6, p. 1591 ss.

<sup>552</sup> Su cui v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 161 (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 19 novembre 1991, C- 6/90 e 9/90).

<sup>553</sup> "Tale considerazione era supportata dalla circostanza che la pronuncia [...] aveva ad oggetto l'omessa trasposizione di una direttiva non direttamente applicabile, ma contenente alcuni obblighi incondizionati nei confronti dello Stato. Si trattava, pertanto, di una disposizione ad effetto diretto, ma non in grado di produrre un 'effetto opposizione' (cioè di disapplicare norme interne con la stessa contrastanti. Alla sentenza *Francovich* è seguito un vivace dibattito [...] Da un lato, vi è stato chi ha sostenuto la generalità del principio q, quindi, la possibilità di far valere la responsabilità in tutti i casi di danni determinati dalla violazione del diritto comunitario. Dall'altro, si è opposto che l'azionabilità diretta precludesse la responsabilità risarcitoria: a fronte di una norma contenuta in un regolamento non vi era motivo di stabilire una responsabilità delle istituzioni, in quanto si poteva far valere direttamente il diritto comunitario". Al riguardo v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *Agguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 37, nota 28.

conseguire l'effettivo risarcimento<sup>554</sup>. Si è, così, stabilita l'autonomia dell'azione di responsabilità risarcitoria rispetto all'azione diretta al riconoscimento della posizione giuridica derivante da una norma europea preordinata ad attribuire diritti in capo ai soggetti danneggiati.

Inoltre, si dovrebbe ammettere la sussistenza dell'azione risarcitoria anche nel caso in cui nell'ordinamento interno dello Stato responsabile della violazione della norma europea non sia prevista alcun tipo di azione diretta alla ripetizione dell'indebitato a favore del contribuente leso, ovvero nel caso in cui siano predisposte nel diritto interno determinate modalità, termini e condizioni che ne rendono impossibile l'effettivo esercizio<sup>555</sup>.

Infine, "emergono significativi margini per la configurabilità di un'azione risarcitoria in caso di lesioni patrimoniali non eliminabili mediante la normale azione restitutoria, giacché consistenti in danni differenziati rispetto all'indebita decurtazione"<sup>556</sup>.

In conclusione, appare evidente che, difatti, la responsabilità dello Stato membro per illecito europeo ha origine e giustificazione proprio nella iniziale rinuncia di parte di sovranità operata dagli Stati membri in favore dell'attuale Unione europea, nonché nella conseguente supremazia del diritto comunitario, oggi europeo, rispetto alle norme dell'ordinamento interno dei diversi Stati membri, sul piano del sistema delle fonti legislative, responsabilità risarcitoria dovuta propria ad una violazione delle norme europee. Inoltre, tale responsabilità dello Stato, tuttavia, non sembra esaurirsi in tale contesto, in quanto è ancora fonte di acceso dibattito se esso dovrà rispondere, altresì, quale Stato-Legislatore o Stato-Amministrazione o, ancora, quale Stato-Giurisdizione, nei confronti dei singoli soggetti che abbiano subito un danno derivante dalla violazione delle norme dell'ordinamento europeo.

Risulta, pertanto, necessario, che gli strumenti predisposti dal diritto interno, diretti a tutelare il diritto al risarcimento dei soggetti danneggiati, siano conformi agli *standards* predisposti in materia dalla normativa europea, non solo al fine di applicare il diritto europeo all'interno degli ordinamenti nazionali in modo corretto ed efficace, ma anche al fine di evitare che mezzi di tutela non sufficientemente adeguati possano generare una ulteriore responsabilità degli Stati membri e, quindi, un ennesimo danno a carico dei singoli cittadini/ contribuenti per violazione dei principi del diritto europeo da parte degli Stati membri stessi.

## Capitolo quarto

# Riscossione comparata e prospettive future di tutela del contribuente nell'Unione europea

---

<sup>554</sup> In particolare al riguardo v. Corte di Giustizia, sentenza del 5 marzo 1996, C- 46/93 e C- 48/93.

<sup>555</sup> Per un approfondimento sui rapporti tra l'azione di ripetizione dell'indebitato e quella di risarcimento nel caso in cui siano decorsi i termini per la tutela dell'indebitato v. v. MICELI R., *L'illecito comunitario dello Stato membro: disciplina e tutela del contribuente*, in *AGguazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 50-51.

<sup>556</sup> In tal senso v. DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 163.

# 1. Uno sguardo ai sistemi di riscossione dei tributi e alle forme di tutela del contribuente in Italia, Spagna, Francia e Germania

## 1.1 Il sistema di riscossione dei tributi nei Paesi in analisi: diversi metodi a confronto

Con specifico riguardo al sistema di riscossione dei tributi nel contesto europeo, la presente analisi comparata ha lo scopo di mettere in luce quelle che sono le principali differenze tra il sistema di riscossione adottato in Italia e quello, invece, adottato in altri Stati membri dell'Unione europea, ed in particolare in Germania, Spagna e Francia.

In via preliminare, si rileva che, a differenza del nostro ordinamento tributario, che adotta un sistema di riscossione delle imposte cd. "duale", in quanto il servizio di riscossione è affidato ad un soggetto, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione<sup>557</sup>, diverso dall'Ente impositore creditore del tributo, negli altri Paesi europei in analisi, quali Spagna<sup>558</sup>, Francia<sup>559</sup> e Germania<sup>560</sup>, viene adottato un sistema di riscossione cd. "di gestione diretta", ove il servizio di riscossione è affidato agli stessi Enti impositori dei relativi tributi da riscuotere, i quali, in alcuni casi, come in Spagna, possono avvalersi di ausiliari, anche privati, per la riscossione dei tributi locali. Tale gestione

---

<sup>557</sup> L' Agenzia delle Entrate-Riscossione è un Ente pubblico economico, con autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione, istituito ai sensi dell'art. 1 del D. L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla L. 1 dicembre 2016 n. 225, subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia sciolte, a decorrere dal 1° luglio 2017 (ad eccezione di Equitalia Giustizia) e di Riscossione Sicilia SpA, a decorrere dal 1° ottobre 2021, ai sensi dell'art. 76 D. L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla L. 23 luglio 2021, n. 106. Tale Ente svolge le funzioni relative alla riscossione nazionale ed è sottoposto all'indirizzo operativo e al controllo dell' Agenzia delle Entrate che ne monitora costantemente l'attività. Scopo dell'Ente è quello di migliorare l'efficacia della riscossione sull'intero territorio nazionale mediante il raggiungimento dei precisi obiettivi di: economicità della gestione, soddisfazione dei contribuenti per i servizi prestati, aumento dei volumi di incasso, prevenzione e contrasto dell'evasione ed elusione fiscale.

<sup>558</sup> In particolare, in Spagna, l'attività di riscossione è svolta dall'Agenzia tributaria, ovvero dalla *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (Aeat), assimilabile all'Agenzia delle Entrate Italia, con il compito di riscuotere coattivamente tutti i crediti pubblici statali, siano essi tributari o non tributari, compresi quelli doganali. Per un approfondimento sull'Agenzia tributaria spagnola v. TAGLIAFERRO F., TAGLIAFERRO L., *L'Agenzia tributaria spagnola*, in *Il fisco*, 2000, n. 2, p. 452 ss. Per un approfondimento sul diritto tributario spagnolo v. MALVEZZI M. I., *Fondamenti normativi di diritto tributario spagnolo*, Padova, 2015; v. anche BARBERIO R., POLLARI N., POLLARI R., *Fondamentali del diritto tributario spagnolo. Istituzioni e sistema fiscale*, Roma, 2017.

<sup>559</sup> Con riguardo all'ordinamento francese, la riscossione dei tributi è affidata: alla Direzione Generale delle Imposte per ciò che attiene le imposte indirette; alla Direzione della Contabilità Pubblica con riguardo alle imposte dirette. La Direzione Generale delle Dogane e delle Imposte Indirette, invece, ha competenza speciale in materia di riscossione dei dazi e diritti doganali, nonché dell'Iva all'importazione, delle accise e di altre imposte indirette. Per un approfondimento sul punto v. GROSCLAUDE J. - MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2003, vol.2, p. 39 ss..

<sup>560</sup> In Germania la riscossione coattiva è gestita dalle Autorità fiscali federali e regionali: mentre le Agenzie fiscali federali hanno il compito di riscuotere i dazi doganali, i monopoli, l'Iva sulle importazioni, i tributi sui veicoli a motore, nonché le accise regolate dalla legge federale e i tributi imposti dall'Unione europea; le Agenzie fiscali regionali, che agiscono per conto del governo federale, invece, hanno competenza in materia di riscossione delle imposte sui trasferimenti di capitale, dei tributi sulla proprietà, dei tributi sulle assicurazioni, dei tributi sulle cambiali, nonché provvedono a riscuotere l'Iva, le imposte sul reddito, le addizionali e le imposte sulle società, l'imposta di successione, sulla compravendita di immobili, sulle scommesse, sulla lotteria e sul gioco d'azzardo. Per un approfondimento sulla sovranità tributaria nell'ordinamento tedesco v. BIRK D., *Diritto tributario tedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1, p. 36 ss..

diretta consente un dialogo diretto e continuo tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, anche in fase di riscossione: infatti, in tale sistema di riscossione, è la stessa Amministrazione finanziaria a rivolgersi al contribuente interessato al fine di procedere a riduzioni o dilazioni di debiti tributari. Inoltre, come accade in Germania<sup>561</sup>, l'Amministrazione finanziaria può anche adottare specifici provvedimenti discrezionali finalizzati alla rinuncia della riscossione di determinati tributi qualora sia considerata non corretta e non giusta<sup>562</sup>. Inoltre, in Francia<sup>563</sup> e Spagna, come in Italia, vengono adottate procedure di riscossione coattiva abbastanza simili: nell'ordinamento spagnolo, infatti, vige ancora in via generale l'istituto del ruolo che, una volta formato in via amministrativa, viene notificato unitamente alla cartella al contribuente interessato quale titolo esecutivo. Mentre nei suddetti Paesi il ruolo rappresenta il titolo esecutivo primario, in altri ordinamenti tributari, come in Germania, titolo esecutivo è rappresentato dall'accertamento tributario<sup>564</sup>.

Per ciò che attiene gli aspetti procedurali, nonché le modalità di controllo dell'attività riscossiva, si riscontrano grandi analogie tra i Paesi latini ed ampie differenze con l'ordinamento tedesco, considerato che, mentre in quest'ultimo i controlli si presentano come prettamente amministrativi, in Italia, Spagna e Francia essi sono affidati ad un organo giurisdizionale, quale la Corte dei Conti.

Sostanziali corrispondenze, poi, si rilevano con riguardo sia alla diretta esecutività degli atti emessi dagli Enti impositori, sia agli strumenti attraverso cui viene attuata la riscossione coattiva dei tributi (quali: pignoramenti immobiliari e mobiliari, pignoramenti presso terzi)<sup>565</sup>.

In Spagna e Francia (oltre che all'Italia) è prevista, ulteriormente, la possibilità di adottare misure cautelari a garanzia dei crediti tributari e, quindi, al fine di rendere possibile la successiva attività di riscossione da parte del relativo Ente competente; tali misure cautelari si presentano fortemente ampie ed incisive in ordinamenti tributari come quello spagnolo, mentre, in quello francese è addirittura possibile iscrivere l'ipoteca senza limiti minimi di importo.

Sempre con riferimento al piano procedurale, in tutti i Paesi in analisi è prevista, altresì, l'applicazione delle norme processuali civilistiche per ciò che riguarda, in particolare, il controllo giudiziario successivo all'emanazione dell'atto (ad eccezione della Francia in cui si accenna alla possibilità di ricorsi giurisdizionali preventivi). Al riguardo, mentre nessuna discrezionalità è presente per ciò che attiene l'obbligo di intraprendere l'azione di riscossione, la quale è attuata anche per importi estremamente esigui, una forte discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria è, invece, esercitabile non solo nella fase di riscossione, ma anche in quella di

---

<sup>561</sup> Per un approfondimento sulla procedura di riscossione prevista nell'ordinamento tributario tedesco v. BIRK D., *DiriĠĠo ĠribuĠario Ġedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1, p. 147 ss.

<sup>562</sup> "La costante presenza dell'amministrazione finanziaria si nota anche nella fase che precede quella di riscossione coattiva, e cioè nella fase di pagamento spontaneo dei tributi, in quanto (segnatamente nei confronti delle persone fisiche) non è sempre prevista l'autoliquidazione dell'imposta, ma talvolta è l'amministrazione finanziaria che liquida l'imposta sulla base della dichiarazione del contribuente (peraltro i tempi di tale liquidazione sono estremamente rapidi: 20-30 giorni dalla presentazione della dichiarazione)". Sul punto v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 540.

<sup>563</sup> Per un approfondimento sulla riscossione nel sistema tributario francese v. GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., *DiriĠĠo ĠribuĠario francese. Le imposiĠe, le procedure*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2003, vol.2, p. 186 ss.

<sup>564</sup> In tema di accertamento nel sistema tributario tedesco v. BIRK D., *DiriĠĠo ĠribuĠario Ġedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1, p. 126 ss..

<sup>565</sup> Al riguardo v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 540, in cui si afferma che: "Statisticamente i pignoramenti immobiliari appaiono irrisorci rispetto a quelli mobiliari (in Francia i pignoramenti immobiliari sono 200/300 l'anno, quelli mobiliari quasi 5 milioni, numero questo particolarmente elevato). Estremamente rapidi sono inoltre i tempi per l'inizio delle attività esecutive: di regola l'esecuzione può iniziare immediatamente dopo la scadenza del termine per il pagamento (in Francia scaduto il termine per il pagamento viene inviato al contribuente un avviso ad adempiere entro 30 giorni, cui segue una diffida a pagare entro 8 giorni, dopo di che inizia immediatamente l'azione esecutiva)".

esecuzione esattoriale, in cui l'Amministrazione finanziaria stessa può assumere anche provvedimenti diretti a sospendere la riscossione coattiva, non solo quando quest'ultima risulti essere illegittima, ma anche nel caso in cui sia considerata iniqua (ciò, ovviamente, comporta un depotenziamento del controllo giudiziario<sup>566</sup>).

Come suddetto, la previsione di tali poteri discrezionali in capo all'Amministrazione finanziaria è, innanzitutto, una conseguenza del sistema di riscossione adottato basato sulla gestione diretta del servizio di riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria stessa. A tal riguardo, ampi poteri discrezionali sono assunti dall'Amministrazione finanziaria anche in tema di procedure per la concessione della sospensione della relativa azione riscossiva: difatti, mentre in Italia l'eventuale sospensione della riscossione è rimessa pressoché esclusivamente al Giudice Tributario (Corte di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado), sebbene tale potere può essere esercitato anche da parte dell'Agenzia delle Entrate e dalla stessa Riscossione, negli altri Paesi in analisi la sospensione della riscossione è, di regola, un potere, estremamente discrezionale, di esclusivo esercizio dell'Amministrazione finanziaria. In sostanza, mentre nel nostro ordinamento la sospensione della riscossione può essere concessa soltanto dal Giudice adito e soltanto in presenza di determinati presupposti legali (quali, il *fumus bonis iuris* ed il *periculum in mora*, ovvero, l'esistenza di un danno grave ed irreparabile), negli altri Stati in commento l'esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa la concessione della sospensione della riscossione può giungere anche fino alla valutazione dell'opportunità o meno della stessa azione riscossiva, arrivando a concederla anche in mancanza dei suddetti presupposti legali, al fine di tutelare determinate ragioni sociali o di garantire l'esercizio delle diverse attività produttive.

In conclusione, con riguardo all'ordinamento italiano, possiamo affermare che "la riforma del 2006, con l'abbandono del sistema 'privatistico' della concessione e l'introduzione di un sistema pubblicistico sia pure di tipo duale (affidamento del servizio di riscossione a una società pubblica distinta dall'Ente impositore), ha sicuramente allineato l'Italia agli altri Paesi europei.

Molte, pertanto, sono le convergenze fra l'Italia e gli altri Paesi europei e soprattutto con i Paesi latini (Francia e Spagna), con cui storicamente condividiamo la similitudine dei sistemi giuridici, sia amministrativi che processuali"<sup>567</sup>. Tuttavia, bisogna, comunque, tener presente che la scelta del sistema di riscossione "duale", rispetto a quello di "gestione diretta", consente di estendere il servizio di riscossione ben oltre i soli tributi erariali e, quindi, a tantissime altre imposte previste dai numerosi Enti impositori presenti sul territorio nazionale italiano. Inoltre, in Italia l'attività di riscossione viene ancora considerata come una fase distaccata da quella impositiva, ove il recupero anche coattivo dei crediti tributari si pone in modo separato, sia idealmente che temporalmente, dalla precedente fase dell'accertamento<sup>568</sup>.

Da ciò emerge, quindi, che il sistema di riscossione italiano dovrebbe ispirarsi ai sistemi degli altri Paesi europei anche, e soprattutto, in tema di maggior rapidità dei tempi sia di controllo, sia

---

<sup>566</sup> Sul sistema di tutela giudiziale nel settore tributario previsto in Francia v. GALDI F., *Diriġġo dei contribuenti nei principali ordinamenti europei*, Salerno, 2016, p. 40 ss.. Per un approfondimento sui processi tributari previsti in Germania v. BIRK D., *Diriġġo tributario Gedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1, p. 150 ss..

<sup>567</sup> Sul punto v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 541.

<sup>568</sup> Per un approfondimento sulla disciplina dell'accertamento e del contraddittorio nel procedimento di accertamento relativa al sistema tributario francese v. GALDI F., *Diriġġo dei contribuenti nei principali ordinamenti europei*, Salerno, 2016, p. 35 ss.; v. anche PICCOLO C., *Il diriġġo al contraddittorio nel diriġġo comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Agguazione del tributo e dirigi del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 197 ss.. Sul contraddittorio nel procedimento di accertamento nell'ordinamento tributario spagnolo v. sempre PICCOLO C., *Il diriġġo al contraddittorio nel diriġġo comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Agguazione del tributo e dirigi del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 204 ss..

di esercizio dell'azione esecutiva<sup>569</sup> (considerato che, di solito, intercorrono fra l'emanazione degli atti e l'inizio dell'attività di riscossione, tempi di gran lunga più lunghi rispetto a quelli riscontrabili nei sistemi di riscossione degli altri Paesi considerati).

Da quanto suddetto, si rileva una ulteriore considerazione finale, ovvero che, a differenza di quanto avviene in Italia, la fase della riscossione viene vista negli altri Paesi europei come fase integrante dell'applicazione dei tributi e non come una fase successiva e distaccata da quella preliminare di verifica e controllo dei tributi stessi; nel nostro sistema "duale" appare, pertanto, necessaria la partecipazione alla fase riscossiva non solo del soggetto incaricato della riscossione medesima, ma anche dell'Ente impositore interessato al recupero dei relativi crediti tributari, considerato anche che l'evasione da riscossione è, comunque, se non più, grave dell'evasione da accertamento e alla sua repressione (che rappresentava inizialmente l'obiettivo primario della Riforma del 2006 e che poneva il nostro sistema sicuramente più in linea con quelli degli altri Paesi europei) non possono non concorrere entrambi i due soggetti suindicati, principalmente in una prospettiva di collaborazione reciproca tra il soggetto affidatario del servizio di riscossione e l'Ente impositore di riferimento, collaborazione che potrebbe comportare non solo un significativo miglioramento dell'azione amministrativa e tributaria in generale, ma anche, e soprattutto, un importante, quanto auspicato, cambiamento in senso positivo del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria medesima ed i singoli contribuenti<sup>570</sup>.

## 1.2 Il rapporto con il contribuente: comparazione tra le diverse forme di tutela negli ordinamenti tributari in commento

Con riferimento, poi, al rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria che si riscontra nei diversi sistemi tributari in analisi, occorre evidenziare un primo rilevante profilo di diversità tra il sistema italiano e quello degli altri Stati europei considerati, ovvero la non generalizzata autoliquidazione dei tributi prevista in quest'ultimi, specialmente con riguardo alle persone fisiche. Altro elemento di divergenza che merita particolare esame è quello relativo alla concessione delle dilazioni di pagamento dei debiti tributari a favore del contribuente che, sebbene in tutti i Paesi analizzati sia prevista tale possibilità, negli altri Stati in esame, piuttosto che in Italia, si riscontrano termini abbastanza ridotti. Inoltre, la concessione di dilazioni è, al pari dell'eventuale sospensione dell'attività di riscossione, un atto discrezionale dell'Amministrazione finanziaria (salva l'eventuale ipotesi di presentazione di garanzie finanziarie, le quali danno diritto al contribuente all'automatica concessione della dilazione (nonché della sospensione della riscossione)). La presenza dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, l'esercizio dei poteri

---

<sup>569</sup> Al riguardo v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 541, in cui si legge che: "In Spagna ci è stato riferito che il recupero da riscossione è circa il 30 per cento, dato sicuramente superiore a quello italiano. In Francia, non solo impressionano i dati sulle attività esecutive in particolare riguardanti i pignoramenti presso terzi (4,5 mln nel 2010 e nel 2011, quasi 5 mln nel 2012), ma ancor più impressionano le attività preliminari all'inizio della riscossione coattiva, vale a dire gli avvisi e le diffide, che nel 2012 sono stati ben 9.207.400, numero non solo neppure ipotizzabile nel nostro paese, ma che probabilmente avrebbe determinato una rivolta sociale".

<sup>570</sup> Tuttavia, "non vi è dubbio che l'analisi comparata consente di partire dalla constatazione che il nostro sistema si sia pressoché definitivamente allineato agli altri sistemi europei. La sostituzione degli esattori o concessionari privati con una società partecipata dall'Agenzia delle entrate e dall'Inps, ha ricondotto di fatto l'attività di riscossione in una sfera pubblica, e, pertanto, è stato correttamente ricondotto nell'alveo pubblicitario un momento così importante nell'applicazione dei tributi quale quello della riscossione, fermo restando che il mantenimento di un "sistema duale" in luogo della gestione diretta del servizio da parte dell'amministrazione finanziaria ha consentito di preservare la possibilità di avvalersi del servizio di riscossione da parte di numerosi enti impositori, diversi dall'amministrazione finanziaria". Sul punto v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 545.



discrezionali da parte di quest'ultima nei rapporti con il contribuente, fortemente presente nei sistemi di riscossione degli altri Paesi in esame, risulta alquanto importante anche con riguardo alla valutazione della concessione di sospensioni (anche temporanee) dell'attività di riscossione, che potrebbe comportare non solo maggiori garanzie a tutela dei diritti dei contribuenti interessati, ma anche tempi più celeri del sistema giudiziario. Difatti, nei sistemi di riscossione esteri in esame, è presente non solo un sistema di concessione automatica di dilazioni ma, anche, un sistema di concessione automatica della sospensione dell'attività di riscossione nel caso di prestazione di idonee garanzie finanziarie.

Un ulteriore aspetto di divergenza con il sistema italiano è, poi, la previsione, presente, soprattutto, nei Paesi non latini, del potere dell'Amministrazione finanziaria, non solo di dilazionare il pagamento delle imposte o di sospenderlo, ma anche di poterlo ridurre e, addirittura, di rinunciare, come accade, in particolare, nel sistema tedesco, mentre, sul punto, sia Spagna che Francia appaiono più simili a quanto previsto sul punto nel nostro ordinamento tributario, ove tale possibilità è prevista essenzialmente solo nelle procedure concorsuali.

Per ciò che attiene l'estinzione dell'obbligazione tributaria si rileva la presenza dell'istituto della compensazione in tutti i Paesi in esame, con la precisazione che solo in Italia e Spagna è ammessa, oltre alla compensazione tra crediti e debiti di natura tributaria, anche quella tra debiti di natura fiscale e crediti di natura commerciale vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione, sebbene il ricorso a tale istituto trovi, in concreto, un limite nella tutela costituzionale dell'autonomia finanziaria delle singole Comunità autonome. Inoltre, nell'ordinamento tributario spagnolo, è prevista, altresì, la possibilità di compensare i debiti e i crediti tributari tra i coniugi.

Rilevanti differenze tra i sistemi in esame si rinvencono, poi, in tema di sanzioni<sup>571</sup> addebitabili in caso di morosità del contribuente interessato: negli altri Paesi esteri in esame, infatti, la percentuale delle sanzioni risulta essere alquanto inferiore rispetto a quella prevista nel nostro ordinamento<sup>572</sup>; inoltre, come previsto in Germania<sup>573</sup>, anche gli interessi di mora, quando previsti (considerato che la sanzione negli altri Paesi ha funzione risarcitoria e, quindi, non sono previsti di solito interessi di mora), sono più bassi di quelli di mercato.

Ancora, nella maggior parte dei Paesi esteri considerati le sanzioni e gli interessi non vengono cumulati, ma sono alternativi; inoltre, molto "suggestivo" potrebbe essere il sistema riscontrato in Francia di applicare le sanzioni progressivamente a seconda del ritardo nel pagamento da parte del contribuente moroso, partendo da una sanzione minima (che in Francia è del 5 per cento) che via via aumenta con il decorrere del tempo<sup>574</sup>. Per di più, in materia di sanzioni, emerge la forte esigenza, comunemente sentita, di uniformare il nostro sistema sanzionatorio tributario a quello degli altri principali Stati europei, anche con riguardo alla procedura di applicazione delle sanzioni stesse, considerato che negli altri sistemi esteri, di regola, le sanzioni amministrative vengono applicate, insieme a quelle penali, solo nel caso in cui sia riscontrato in concreto il "reato" da evasione (e cioè di sottrazione fraudolenta di materia imponibile allo Stato di riferimento), mentre in riferimento alle violazioni meno gravi delle norme tributarie sono previsti rimedi essenzialmente risarcitori. Di fatto, nel nostro Paese, nonostante il sistema di tutela contenuto nelle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, le violazioni meno gravi

---

<sup>571</sup> In tema di sanzioni con riguardo all'ordinamento tributario francese v. GROSCLAUDE J. – MARCHESSOU P., *Diriĝĝo ĝribuĝario francese. Le imposiĝe, le procedure*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2003, vol.2, p. 569 ss..

<sup>572</sup> Difatti, negli altri Stati esteri in analisi "il massimo della sanzione richiesta è pari al 10 per cento (a fronte del nostro 30 per cento)". Su cui v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione direĝĝa a confronĝo*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 540.

<sup>573</sup> Per un approfondimento in materia di prestazioni fiscali accessorie v. BIRK D., *Diriĝĝo ĝribuĝario ĝedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1, p. 84 ss..

<sup>574</sup> In tal senso v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione direĝĝa a confronĝo*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 544.

sono equiparate a quelle più gravi in termini di sanzioni, arrivando a sanzionare come evasione anche l'elusione fiscale o l'abuso del diritto<sup>575</sup>.

L'Italia è, poi, anche l'unico Paese in cui esiste un sistema di remunerazione dell'attività di riscossione attraverso il cd. "aggio" (calcolato in percentuale sulla somma da riscuotere), aggio che viene addebitato, in tutto o in parte, al contribuente inadempiente o moroso. In Spagna, ad esempio, che è pur presente un tipo di remunerazione, quale costo del servizio di riscossione, come l'aggio, è, però, addebitato non al contribuente, ma all'Amministrazione finanziaria stessa (come per il servizio di gestione, verifica ed accertamento dei tributi)<sup>576</sup>.

Infine, con riguardo alle forme di tutela a favore dei contribuenti previste negli altri Paesi esteri<sup>577</sup>, va rilevato che esse sono prevalentemente di tipo amministrativo (con notevoli poteri discrezionali, riconosciuti all'Amministrazione finanziaria) e solo eventualmente giudiziarie<sup>578</sup> (giudice tributario o ordinario); difatti, di regola, in tali sistemi è proprio l'Amministrazione finanziaria stessa a concedere l'eventuale sospensione della riscossione non solo in presenza degli ordinari presupposti della tutela cautelare (similari a quelli italiani del *fumus bonis iuris* e del *periculum in mora*), ma anche sulla base di valutazioni meramente discrezionali fondate sull'opportunità o meno della riscossione stessa. Prevalentemente amministrative, poi, sono anche le tutele poste nella fase espropriativa; eventualmente anche giudiziarie, come accade solo in Francia.

In conclusione, appare alquanto difficile contemperare le esigenze del Fisco con i diritti di difesa dei contribuenti, considerato che: "un sistema aggressivo (come appaiono alcuni sistemi esteri tenendo anche conto dei dati statici relativi ai recuperi da riscossione – Spagna – o di quelli sui pignoramenti presso terzi – Francia –) rischia di comprimere eccessivamente i diritti dei contribuenti, mentre un sistema più attento a tali diritti e, dunque, meno aggressivo (come, da ultimo, si va configurando il sistema italiano) rischia di compromettere l'efficacia dell'azione di recupero dei crediti tributari"<sup>579</sup>.

Al fine di trovare un giusto equilibrio tra le esigenze del Fisco e la tutela dei diritti dei contribuenti, appare, quindi, necessario, da un lato, accelerare l'inizio delle attività di riscossione, dall'altro, magari, ampliare il campo di applicazione delle misure cautelative, a garanzia dei crediti tributari da riscuotere, prevedendo la possibilità per i contribuenti interessati dal procedimento

---

<sup>575</sup> "Forse è stato un errore in occasione della riforma del 1997 abbandonare l'istituto della sovrattassa, che pure per circa 60 anni (la sovrattassa, con funzione sostanzialmente risarcitoria, era stata prevista nella legge del 1929 contenente i principi delle sanzioni finanziarie) aveva ben operato nel nostro ordinamento. L'eccessiva criminalizzazione delle violazioni tributarie può talvolta rappresentare, e spesso rappresenta, un serio ostacolo al ravvedimento operoso dei contribuenti, ancorché tale istituto sia previsto dal nostro ordinamento (ed anzi sia stato recentemente rafforzato)". In questi termini v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 543.

<sup>576</sup> "La scelta fatta dal nostro ordinamento, che storicamente – quando la riscossione avveniva in via ordinaria solo tramite ruolo – rispondeva all'esigenza di far pagare a tutti i contribuenti iscritti a ruolo il servizio a loro favore reso di pagamento delle imposte, di mantenere l'aggio e il suo addebito sul contribuente inadempiente o moroso si spiega sul piano morale, non apparendo giusto far pagare a tutti (fiscaltà generale) un costo dovuto all'inadempienza solo di alcuni. Tale profilo morale appare giustificare la scelta effettuata dal nostro ordinamento di continuare a far gravare il costo della riscossione solo sui contribuenti inadempienti o morosi; a mio avviso, inoltre appare anche preferibile alla diversa scelta compiuta dagli altri ordinamenti di far gravare il costo della riscossione esclusivamente sulla fiscalità generale", su cui v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 545.

<sup>577</sup> In materia di diritti dei contribuenti con riguardo all'ordinamento tributario spagnolo v. LOLLIO C., *La rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nell'ambito del sistema fiscale spagnolo: riflessioni e spunti di comparazione*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2015, p. 203 ss.

<sup>578</sup> Sulla giurisdizione tributaria nell'ordinamento francese v. GROSCLAUDE J. - MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2003, vol.2, p. 587 ss.

<sup>579</sup> In questi termini v. MARCHETTI F., *Il sistema duale e la gestione diretta a confronto*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 546.

di riscossione coattiva di prestare anche garanzie quale alternativa all'attivazione delle misure cautelari, soprattutto con riguardo a quelle più invasive dei diritti dei contribuenti stessi.

Inoltre, sempre allo stesso fine, dovrebbe essere valutata con più attenzione l'eventuale possibilità di procedere ad una preventiva valutazione del credito da riscuotere, sia per ciò che attiene la sua rilevanza e, quindi, la quantità della somma da riscuotere, sia con riguardo alla qualità del debitore in questione, rendendo anche più immediata, per le esigenze dell'Amministrazione creditrice, e meno incisiva, per i diritti dei contribuenti, l'azione di riscossione dei tributi, soprattutto, in casi particolari ove quest'ultima risulta essere più difficoltosa.

Infine, risulta maggiormente necessaria la previsione, in Italia, come negli altri sistemi esteri, di una partecipazione dell'Ente impositore, in particolare dell'Agenzia delle Entrate, all'attività di riscossione, al fine di instaurare un più corretto rapporto con i singoli contribuenti, in una prospettiva di maggiore garanzia dei diritti e degli interessi di quest'ultimi, poco raggiungibile attraverso l'azione di un soggetto prettamente tecnico, in quanto incaricato solo della relativa riscossione dei crediti tributari dell'Ente impositore, come l'Agenzia delle Entrate – Riscossione. In conclusione, corre l'obbligo, d'altro canto, di sottolineare anche quelli che sono gli aspetti positivi e, quindi, i vantaggi del nostro sistema di riscossione "duale", quale, ad esempio, la possibilità di incentrare su un unico soggetto, l'Agenzia delle Entrate – Riscossione, la riscossione non solo dei tributi erariali, ma anche di una grandissima serie di altre imposte pubbliche poste da moltissimi Enti impositori, aspetto che non sarebbe nemmeno pensabile in un sistema "di gestione diretta" del servizio di riscossione, ove, comparabilmente, l'Amministrazione finanziaria procede alla riscossione dei soli tributi erariali.

Inoltre, il sistema "duale" offre anche più rilevanti garanzie di trasparenza delle varie attività di riscossione, con maggiori controlli sui relativi procedimenti, nonché una più intensa tutela dei diritti e degli interessi dei singoli contribuenti interessati.

Per di più, qualora sia migliorato e correttamente organizzato il rapporto tra l'Agente della riscossione e l'Ente impositore, il sistema "duale" permette una migliore valutazione dei crediti da affidare alla riscossione, nel contesto di un maggiore e più efficiente dialogo tra il Fisco e i contribuenti interessati, anche al fine di attuare un migliore e più efficiente servizio.

Infine, il sistema "duale" consente di conservare una remunerazione per il servizio di riscossione stesso, quale è l'aggio (non concepibile, come suddetto, in un sistema di riscossione "di gestione diretta"), con l'innegabile vantaggio di porre solo a carico del contribuente inadempiente o moroso, e non di tutti, il maggiore costo dell'attività di riscossione.

## 2. Il futuro dell'Unione europea in ambito fiscale tra federalismo e sistema di risorse proprie: considerazioni finali

### 2.1 Il federalismo fiscale in Europa: verso un rafforzamento della sovranità condivisa

I concetti di "sovranità"<sup>580</sup> e "federalismo" sono, come noto, temi alquanto centrali nel contesto europeo, quali principi, fondamentali, ma anche costituzionali, diretti alla realizzazione di una

---

<sup>580</sup> Su cui v. KOTZUR M., *Sovranità dello Stato e Cosoguzione federale europea. Nuove prospettive sulla sovranità in uno schema di cosoguzionalismo multilivello*, in *Il Federalismo*, 2008, n. 2, p. 130, in cui si legge che: "Il termine di sovranità ha avuto una lunga e tormentata storia. Sovranità è sia una categoria sociologica, sia un concetto normativo del diritto – entrambi correlati per quanto li riguarda alla questione dell'identità politica. Tra i diversi significati, il termine sovranità è

sempre più stretta unione tra gli Stati membri dell'Unione europea e, quindi, necessari al progressivo sviluppo del progetto di integrazione europea.

Come ben sappiamo, il mito della sovranità "assoluta ed esclusiva" degli Stati-nazione è venuto meno all'indomani delle due Guerre Mondiali, quando, nella emersa consapevolezza che l'origine dei vari conflitti tra gli Stati stessi era da individuarsi proprio nella volontà di un singolo Stato di imporre la propria sovranità statale su altri, si è intrapreso nel 1951 il cammino di integrazione europea con la costituzione della CECA, al fine di costituire un organismo sovranazionale, autonomo e al di sopra delle legislazioni nazionali, a cui i singoli Stati membri si impegnavano a cedere man mano parte di quella sovranità statale sempre fortemente difesa ad ogni costo. Difatti, nella celebre Dichiarazione Schuman del 9 maggio 1950, che prevedeva la creazione della CECA, si auspicava in una prospettiva futura proprio la creazione di una "Federazione Europea".

Allora, quello che conviene chiedersi, anche a conclusione del lungo cammino della presente trattazione, che ha avuto inizio proprio con l'esposizione delle singole tappe fondamentali che hanno condotto alla creazione di quella che è attualmente l'Unione europea, il perché di un tanto atteso modello federale. Come affermato al riguardo da autorevole dottrina, infatti, "il modello federale è l'unico sistema costituzionale conosciuto in grado di frammentare il 'monopolio statale della sovranità' e ricostruirlo sulla base di un sistema democratico multi - livello, in cui i cittadini siano al tempo stesso cittadini di uno Stato e di una Federazione che li riunisce; di spezzare il legame forzoso ed assolutamente innaturale fra identità individuali ed identità collettiva - nazionale; di dare coerenza (seppur minima) alla natura multidimensionale delle identità umane. Si può anche (giustamente) inneggiare all'importanza del pluralismo nella visione dell'integrazione europea, ma se non si riconosce la centralità e la preminenza di questo elemento teorico (il federalismo costituzionale) e della relativa azione politica tesa a farlo emergere, non si coglie l'elemento distintivo del problema"<sup>581</sup>.

Sulla scia di questa considerazione, appare lapalissiano che, a tutt'oggi, in Europa, nonostante gli innegabili sviluppi e risultati positivi che l'integrazione europea ha comportato, questo progetto non sia stato portato a termine; anzi non sono stati ancora creati sufficienti spazi di sovranità collettiva<sup>582</sup>, ovvero, a più livelli, necessari ad affrontare situazioni di difficoltà, sia economica che civile, dovute a particolari condizionamenti esterni ed interni, quali crisi economica, terrorismo e immigrazione. Il crescente fenomeno della globalizzazione ed il maggior interessamento per un'integrazione europea esclusivamente in direzione economica (soprattutto monetaria) ha portato, invece, ad una diminuzione della sovranità degli Stati membri senza la reale creazione di spazi concreti di condivisione di sovranità nell'Unione<sup>583</sup>.

---

generalmente <<usato come descrizione della statualità; un termine breve per indicare l'attributo dello Stato di una più o meno piena competenza>>. Tuttavia, la sovranità non è più un attributo esclusivo dello Stato nazionale, ma è rappresentata da emanazioni indipendenti sul piano nazionale, europeo ed internazionale". Per un approfondimento sul concetto di sovranità, anche con riferimento alla materia tributaria, v. LOPEZ ESPADAFOR C. M., *Tribuĝi, sovranità, Unione europea e Comunità internazionale*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001, n. 2, p. 534 ss.

<sup>581</sup> Al riguardo v. MASINI F., *La grande scommessa della sovranità condivisa*, articolo del 19 settembre 2018, disponibile su <https://www.cespi.it/it/eventi-attualita/dibattiti/riflessione-sul-futuro-dellunione-europea-0/>.

<sup>582</sup> Difatti, "la sovranità oggi corrisponde allo schema europeo di entità politiche integrate tanto quanto ha contribuito a costruire, a far progredire e a rafforzare il processo stesso di integrazione. La metafora più comune per la struttura purificata cui ha portato questo processo è quella del <<costituzionalismo multilivello>> [...] un processo in corso che istituisce nuove strutture di governo complementari a e basate - anche modificandole - su forme esistenti di autorganizzazione di un popolo o di una società". Sul punto v. KOTZUR M., *Sovranità dello Stato e Costituzione federale europea. Nuove prospettive sulla sovranità in uno schema di costituzionalismo multilivello*, in *Il Federalista*, 2008, n. 2, p. 130.

<sup>583</sup> "Oggi, ad esempio nell'Unione europea, la cittadinanza è ancora indiretta. Siamo cittadini europei se e solo se siamo anche cittadini di uno Stato membro. Non esistono diritti e doveri specifici di cittadinanza europea, indipendenti dalla cittadinanza nazionale [...]. Questo significa che, in ultima istanza, ossia quando i conflitti si fanno più seri, l'unico sistema di governo giuridicamente preposto a soddisfare i bisogni dei cittadini è quello nazionale; ed a quello, in situazioni di

Tale condivisione di sovranità è resa possibile da una cooperazione tra i suoi membri che, a sua volta, richiede la condivisione di diritti sovrani fra i soggetti che cooperano. Pertanto "se la cooperazione da un lato ha come obiettivo di servire all'integrazione e dall'altro è resa possibile dalla condivisione della sovranità, la stessa sovranità nazionale deve essere intesa come una funzione complementare dell'integrazione europea e non come un ostacolo da essa. Sia la sovranità nazionale, sia la soprannazionalità – essendo espressioni di una sovranità non centrata sullo Stato – interagiscono per rendere possibile l'integrazione e per far funzionare il sistema politico integrato"<sup>584</sup>.

In questo quadro, una grande importanza risulta avere la realizzazione del federalismo anche in ambito fiscale, inteso come decentramento di autonomia fiscale, ovvero di entrata e di spesa, argomento che negli ultimi anni è stato oggetto di numerosi dibattiti, imponendosi anche nel nostro Paese<sup>585</sup>, come in altri Stati membri dell'Unione europea<sup>586</sup>, quale tema centrale. Difatti, al pari di altri Paesi del mondo, europei ed extraeuropei, anche l'Italia, negli anni Novanta, durante la crisi politica e finanziaria che ha investito il nostro ordinamento fiscale, ha avviato un faticoso processo di decentramento di competenze e risorse agli Enti territoriali, processo che ha conosciuto diverse fasi e per molti aspetti non si è ancora concluso.

Ed invero, la modifica del titolo V della Costituzione avvenuta con la Riforma costituzionale del 2001, ha ridefinito quella che fino ad allora era stata nel nostro sistema la ripartizione delle competenze fra i diversi livelli di governo, istituendo la cd. "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" nei confronti dei Comuni e delle Regioni. Quanto disposto dalla novellata Costituzione, però, non ha trovato concreta attuazione fino all'approvazione della legge delega del 2009, n. 42

---

crisi, ci si rivolge". In tal senso v. MASINI F., *La grande scommessa della sovranità condivisa*, articolo del 19 settembre 2018, disponibile su <https://www.cespi.it/it/eventi-attualita/dibattiti/riflessione-sul-futuro-dellunione-europea-0/>. Per un approfondimento sul tema della cittadinanza europea v. LA SCALA A. E., *I diritti e le libertà del contribuente alla luce della nuova "cittadinanza europea"*, disponibile su [https://extranet.dbi.it/Archivio\\_allegati/Allegati/38409.pdf](https://extranet.dbi.it/Archivio_allegati/Allegati/38409.pdf).

<sup>584</sup> In questi termini v. KOTZUR M., *Sovranità dello Stato e Cosìguzione federale europea. Nuove prospettive sulla sovranità in uno schema di cosìguzionalismo multilivello*, in *Il Federalismo*, 2008, n. 2, p. 132.

<sup>585</sup> Per un approfondimento sul tema del federalismo fiscale in Italia v. MURER R., *Il federalismo fiscale*, Padova, 2011; v. PAROLARI S., VALDESALICI A., *Le fonti dell'ordinamento finanziario: modelli a confronto*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 157 ss.; v. JORIO E., *Il finanziamento delle prestazioni sociali e sanitarie*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 177 ss.; v. BELLATI G. A., *Il riparto del gettito. Problemi e prospettive*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 201 ss.; v. BUTTURINI D., *I livelli essenziali delle prestazioni: problemi di definizione e di finanziamento*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 233 ss.; v. GAMBINO S., *Forma di Stato e federalismo fiscale. Spunti costituzionali e comparatistici*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 3 ss..

<sup>586</sup> Sull'evoluzione del federalismo fiscale in alcuni Stati membri dell'UE v. WOELK J., *I rapporti finanziari tra i livelli di governo nell'ordinamento tedesco*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 15 ss.; v. ARNOLD R., *Cosìguzione tedesca e finanze pubbliche. Le strutture fondamentali*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 145 ss.; v. D'ORLANDO E., *I rapporti finanziari tra i livelli di governo e le autonomie del modello federale austriaco*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 43 ss.; v. CARMONA CONTRERAS A. M., *Il finanziamento delle Comunità autonome in Spagna: dalla LOFCA, agli statuti di autonomia riformati? Cronaca di un complesso intreccio normativo*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 63 ss.; v. BALAGUER CALLEJÓN F., *Autonomia finanziaria e pluralismo territoriale in Spagna nel contesto della crisi economica*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 73 ss.; v. GEROTTO S., *Il 'federalismo fiscale' svizzero*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 95 ss.; v. NICOLINI M., *Le relazioni finanziarie nel Belgio federale: tra principio di territorialità e asimmetria ordinamentale*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 125 ss.; v. BLAIRON K., *L'esperienza francese. La problematica del riparto del finanziamento delle competenze pubbliche fra lo Stato e gli enti territoriali*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 113 ss..

in materia di federalismo fiscale, la quale ha rappresentato la prima reale attuazione del nuovo art. 119 della Costituzione riguardante, per l'appunto, l'autonomia di entrata e di spesa delle Regioni e degli altri Enti locali<sup>587</sup>.

Per di più, "il federalismo progettato in Italia con particolare riguardo all'autonomia finanziaria (di cui i tributi locali rappresentano un tema cruciale) si ritiene, come sostiene la maggior parte della dottrina, oramai tramontato e pertanto risulta necessaria una rivisitazione generale della governante territoriale. Inoltre l'esigenza di ridurre la pressione fiscale presuppone una rimodulazione dell'intero sistema fiscale. La revisione della struttura finanziario - tributaria e il ripensamento del federalismo fiscale in termini di piena autonomia finanziaria e responsabilità ascendente e discendente tra gli enti devono essere coniugati a una maggiore economicità nell'utilizzo delle risorse finanziarie e loro destinazione con particolare riferimento alla promozione e allo sviluppo territoriale"<sup>588</sup>.

Tale esigenza viene avvertita non solo con riguardo all'ambito interno, ma anche a livello europeo, considerato che, nonostante il federalismo fiscale sia una questione che riguarda essenzialmente l'ordinamento fiscale interno dei singoli Stati membri, anche se precisi vincoli sono posti alle norme nazionali dai principi generali dell'ordinamento europeo, la fiscalità, difatti, rappresenta un aspetto importante anche della potestà normativa dell'Unione europea<sup>589</sup>, non solo quale fonte primaria per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie alla copertura delle spese, ma essa influenza anche, in modo diretto o indiretto, le stesse politiche dell'Unione considerato che gli Stati membri finanziano, con parte del gettito fiscale nazionale, il bilancio dell'UE<sup>590</sup>.

Ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale nel contesto dell'Unione europea, risulta, pertanto, necessaria la previsione di un "bilancio europeo" che abbia lo scopo primario di definire precise regole di una sovranità condivisa (ovvero su più livelli) anche con riguardo al finanziamento di quei determinati beni pubblici diretti a soddisfare gli specifici bisogni dei cittadini europei, attraverso la predisposizione di un sistema economico basato su entrate ed uscite proprie da allocare al bilancio europeo medesimo e, quindi, su un'imposta propria dell'Unione, in un auspicabile sistema fiscale europeo, basato sulla coesistenza di tributi propri e tributi nazionali<sup>591</sup>.

---

<sup>587</sup> Per una maggiore trattazione sull'attuazione dell'art. 119 della Costituzione in tema di federalismo fiscale v. CALZAVARA F., *Noġe in ċema di auġonomia imposiċiva degli enċi locali*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 265 ss.; v. D'ATENA A., *Profili costituzionali dell'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 61 ss.; v. BUGLIONE E., *Riforma del federalismo fiscale in Italia e promozione dell'accountability: il caso delle regioni*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 155 ss.; v. LOUVIN R., *Le 'storie diverse' nel federalismo fiscale all'italiana*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 177 ss.; v. ASTRID (ASSOCIAZIONE PER GLI STUDI E LE RICERCHE SULLA RIFORMA DELLE ISTITUZIONI DEMOCRATICHE E SULL'INNOVAZIONE NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE), *L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione: il federalismo fiscale tra autonomia e convergenza europea. Una proposta*, Roma, 2003, disponibile su [www.astrid-online.it](http://www.astrid-online.it).

<sup>588</sup> In tal senso v. SANTAGATA F., *Verso un federalismo fiscale europeo*, in *Federalismi.iĠ*, 2018, n. 15, p. 1 ss..

<sup>589</sup> Per un approfondimento sulla base giuridica della potestà tributaria dell'Unione europea v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 168 ss..

<sup>590</sup> "Si ricorda che l'Unione Europea non svolge ancora un ruolo diretto nella definizione e strutturazione del sistema fiscale (con particolare riferimento alle imposte dirette) e le decisioni in materia richiedono il consenso unanime di tutti i governi dei Paesi membri e, inoltre, per quanto riguarda le spese pubbliche nazionali non è materia di competenza delle istituzioni europee. I vincoli europei rappresentano, pertanto, indici di sostenibilità del debito e deficit pubblico in un'ottica di migliorare la qualità della spesa pubblica". In questi termini v. SANTAGATA F., *Verso un federalismo fiscale europeo*, in *Federalismi.iĠ*, 2018, n. 15, p. 16.

<sup>591</sup> Sul coordinamento dell'imposta europea con le imposte nazionali e sui profili dell'accertamento, della riscossione e processuali v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 180 ss..

## 2.2 Il nuovo sistema di risorse proprie: la possibile introduzione di un tributo europeo quale imposta propria dell'Unione europea

Da quanto suddetto, emerge, dunque, la necessità di predisporre all'interno dell'Unione europea un sistema di vera fiscalità comune, non più limitato alla sola realizzazione del corretto funzionamento del mercato interno.

Difatti, come sottolineato in dottrina, "sin dalla sua fondazione, gli Stati membri si sono limitati a conferire all'Unione i poteri di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni nazionali funzionali alla creazione di un mercato comune – senza dotarla di una piena capacità fiscale"<sup>592</sup>. L'esigenza di una politica fiscale comune nell'intero panorama europeo è conseguenza dei processi di integrazione ed armonizzazione fiscale avutasi tra gli ordinamenti degli Stati membri che, in seguito all'armonizzazione delle politiche di bilancio, richiede ora un equivalente processo di armonizzazione anche con riguardo alle politiche tributarie, al fine di coordinare le diverse politiche fiscali degli Stati membri stessi.

In tale prospettiva, la reticenza da parte degli Stati membri a concedere una ulteriore parte della loro sovranità, anche in materia fiscale, all'Unione europea ha comportato un reale ostacolo alla realizzazione di un vero e proprio tributo europeo finalizzato a finanziare direttamente il bilancio dell'Unione medesima.

La crisi pandemica da Covid-19, poi, ha impresso un forte rilancio alla questione sul bilancio europeo, proprio sulla base di una nuova solidarietà unionale, non solo fra gli Stati membri, ma anche fra i popoli stessi, aprendo, così, una nuova fase nel processo di integrazione, al fine di contenere le conseguenze dovute alla crisi generata dalla pandemia stessa e sostenere la ripresa economica negli Stati membri dell'Unione<sup>593</sup>.

Al riguardo, corre l'obbligo di sottolineare che il bilancio europeo, infatti, "è guidato dalle spese e deve chiudere in pareggio. Si fonda sui principi della universalità – le entrate devono finanziare la generalità delle spese e non sono ammesse, in linea di principio, entrate di scopo – della autonomia – deve cioè essere integralmente finanziato con risorse proprie – e della adeguatezza – le entrate devono coprire le spese, che sono decise *ex ante*. Qualitativamente e quantitativamente, però, il bilancio europeo non rispetta questi principi. È infatti solo in minima parte finanziato da risorse proprie, dipendendo largamente da trasferimenti degli Stati alla Ue"<sup>594</sup>.

---

<sup>592</sup> Sul punto v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (ciò è cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 163.

<sup>593</sup> "Da un punto di vista istituzionale le misure europee adottate contro la pandemia superano la precedente decisione dell'Eurogruppo rispetto al BICC, in quanto prevedono la creazione di una capacità di spesa, (Next Generation EU - NGEU) aggiuntiva rispetto al Quadro Finanziario Pluriennale (QFP) 2021-2027, dedicata alla fase di ripresa dopo la crisi, finanziata da nuovo debito europeo. Il finanziamento del NGEU prevede, infatti, l'emissione sul mercato di titoli comuni europei da parte della Commissione per conto dell'UE per l'importo di 750 miliardi di euro. Detto aumento, dovrà essere finanziato ricorrendo all'introduzione graduale di nuove risorse proprie europee, che l'accordo interistituzionale tra Parlamento europeo, Commissione e Consiglio ha già definito attraverso un preciso calendario dal 2021 al 2026. Ciò posto, considerando il maggior indebitamento degli Stati, a seguito dell'epidemia di Covid-19, l'acquisizione effettiva di gettito integra non solo una indefettibile esigenza di copertura e di riparto delle spese pubbliche ma anche e soprattutto una priorità dello Stato ai fini della sua stessa sopravvivenza economica e politica nell'ambito della comunità internazionale. Seguendo quest'ordine di idee, la politica fiscale dovrebbe acquisire un rilievo propriamente strategico in vista del superamento della logica europea ristretta nell'ambito del perimetro della tutela della concorrenza nel mercato unico". Sul punto v. PETRILLO G., *Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo per la costituzione di un modello fiscale europeo?*, in *Rivista Telematica di Diritti Tributarie*, 2021, p. 3.

<sup>594</sup> Al riguardo v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (ciò è cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 164 ss, in cui si legge, altresì, che: "I trasferimenti nazionali basati sul RNL sono notevolmente cresciuti nell'ultimo ventennio: nel '96, rappresentavano

Come è stato ampiamente sostenuto, il finanziamento del bilancio comune, il quale deve essere fondato su un nuovo sistema di risorse proprie dell'UE, ha quale principio base proprio l'assunzione da parte dell'UE dell'onere di sostenere finanziariamente l'uscita dalla crisi ricorrendo alla solidarietà fra i contribuenti degli Stati membri. Pertanto è fondatamente auspicabile che il percorso diretto all'introduzione delle nuove risorse proprie possa avviare una seria riflessione sull'esigenza di pervenire, avvicinando l'approdo federale, ad un rafforzamento dei poteri del Parlamento UE che preveda l'attribuzione all'organo elettivo del potere di istituire e regolare tributi propri<sup>595</sup>, affidando, quindi, al Parlamento europeo anche la potestà normativa in materia tributaria, al fine di reperire i mezzi necessari a garantire la tutela dei diritti sociali dei cittadini dell'Unione in vista della creazione di un'unione fiscale, e ancor prima politica tra gli Stati membri stessi.

L'obiettivo di dotare l'Unione europea di una maggiore autonomia finanziaria, al fine di raggiungere un'ulteriore e decisiva tappa nel percorso di integrazione, presuppone l'istituzione di un tributo europeo che alimenti in modo diretto il bilancio dell'Unione e che abbia come scopo principale l'attuazione di quella tanto attesa solidarietà fra i cittadini europei; un tributo proprio dell'Unione europea che sia orientato, sulla base del criterio di equità, a realizzare una redistribuzione del reddito, che abbia lo stesso impatto sui contribuenti che sono posti, così, sullo stesso livello in tutto il territorio europeo e che sia finalizzato a riscuotere le entrate dagli Stati membri sulla base della loro diversa forza economica.

Una risorsa propria dell'Unione di tipo tributario non solo aumenterebbe l'autonomia finanziaria di quest'ultima, diminuendone la dipendenza dai bilanci nazionali, ma comporterebbe anche un minor coordinamento e controllo sui bilanci nazionali stessi da parte delle istituzioni europee<sup>596</sup>.

---

appena il 30 per cento delle entrate totali dell'Unione, nel 2018 il 66 per cento (oltre 105 miliardi). Del restante 34 per cento, solo il 12,8 viene da risorse proprie 'tradizionali', frutto cioè delle attività dell'Unione, in costante diminuzione (prelievi agricoli, sugli zuccheri e dazi doganali). Il residuo 21 per cento è costituito da trasferimenti nazionali parametrati alla base imponibile Iva e da avanzi dell'esercizio precedente [...]. Introdotto nel 1984 per compensare la riduzione delle risorse proprie tradizionali, i trasferimenti RNL sono commisurati ad una percentuale del reddito nazionale lordo degli Stati e richiamano l'idea dei contributi dovuti alle organizzazioni internazionali. Nel tempo, i trasferimenti nazionali hanno alimentato un circolo poco virtuoso. Se, da un lato, hanno consentito una significativa espansione delle spese – e, quindi, delle politiche – europee, specie in periodi di crescita economica, dall'altro, hanno legato questa capacità di spesa alla volontà dei singoli Stati. Il risultato – per la Ue – è stato *meno* autonomia finanziaria, poiché ogni Stato concepisce la propria partecipazione al bilancio europeo come una perdita o un guadagno, a seconda che la sua contribuzione superi o no quanto gli viene indietro<sup>5</sup>. Soprattutto, questo meccanismo, oltre ad essere difficile da gestire, premia i Paesi contributori netti, che assumono conseguentemente maggior peso politico nella decisione sugli stanziamenti. Questi problemi spiegano perché, soprattutto nell'ultimo decennio, si è discusso molto di una riforma delle risorse proprie<sup>6</sup>, la cui urgenza si è da ultimo materializzata con l'imminente uscita del Regno Unito dall'Unione, che negli ultimi cinque anni ha fornito oltre 67 miliardi al bilancio europeo; e si è fatta più acuta con la crisi economica seguita alla pandemia, che provocherà una generalizzata contrazione del RNL in tutti gli Stati membri e richiederà maggiori risorse, per finanziare la ripresa economica degli Stati membri (di cui il bilancio europeo si farà carico<sup>7</sup>).

<sup>595</sup> In tal senso v. sempre PETRILLO G., *Nex Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo per la costituzione di un modello fiscale europeo?*, in *Rivista Telematica di Dirigi Tribuario*, 2021, p. 1 ss. p. 3.

<sup>596</sup> Inoltre, "dal punto di vista finanziario, avremmo due ulteriori vantaggi: si attenuerebbe la dipendenza delle entrate europee dal ciclo congiunturale, che inficia i trasferimenti basati sul RNL; in più, non si aggraverebbero le finanze statali né i contribuenti. Quest'ultimo aspetto merita qualche considerazione in più. È infatti possibile non aggravare i saldi statali, se si interviene sia sulle entrate sia sulle uscite nazionali. Dal lato delle uscite, è necessario ridurre i trasferimenti dai bilanci nazionali alla Ue in misura pari all'imposta europea dovuta dai residenti dei singoli Stati. In questo modo, un trasferimento nazionale, dallo Stato all'Unione, è sostituito da uno tributario, dal contribuente alla Ue. Le entrate nazionali a titolo di imposta sui redditi societari devono però anch'esse esser ridotte per la stessa parte. Questo permetterebbe di non gravare i contribuenti – i quali semplicemente pagherebbero all'Unione una parte di quel che prima versavano all'erario nazionale [...]. Su cui v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 166.



L'istituzione di un'imposta propria<sup>597</sup>, poi, presenta ulteriori vantaggi, quali: una maggiore equità nel riparto delle spese pubbliche, in quanto basato su un indice economicamente valutabile di capacità contributiva; il finanziamento della generalità delle spese contenute nel bilancio europeo; una maggiore trasparenza sia nei confronti dei contribuenti sia dell'Unione stessa; una maggiore sufficienza e stabilità del gettito. Per di più, tale imposta europea, da un lato, sarebbe applicabile alla generalità dei contribuenti che ne realizzino il relativo presupposto d'imposta<sup>598</sup> e ai quali è demandata *in primis* la relativa attuazione (e solo successivamente, in fase di controllo, accertamento e riscossione, alle Autorità fiscali nazionali), dall'altro, ne rafforzerebbe il potere di prelievo da parte degli Stati membri stessi<sup>599</sup>.

Al riguardo, occorre precisare che "permettere all'Unione Europea di imporre un tributo significa consentire alla stessa di esercitare direttamente un potere di indirizzo con riferimento alle scelte di finanziamento della spesa comune, alle forme ed alle modalità dell'intervento pubblico nell'economia e, in senso più ampio, agli indirizzi politici. La creazione di una autentica capacità fiscale europea, espressione di una nuova sovranità da affiancare a quella degli Stati nazionali, richiede, pertanto, che la UE diventi un soggetto capace di imporre autonomamente delle imposte e di decidere collettivamente l'impiego delle risorse raccolte. In questa prospettiva, non si potrà prescindere dalla verifica della compatibilità dell'impianto dei singoli prelievi fiscali attribuiti alla competenza unionale con i principi fondamentali degli ordinamenti tributari nazionali ossia, in concreto, con la loro capacità di resistere ai cosiddetti "controlimiti" [...]. In primo luogo, una simile attribuzione dovrà collegarsi alla presenza di indici di ricchezza valutabili in termini di presupposto di un'imposizione "europea", ciò in quanto nell'ordinamento tributario domestico il principio di capacità contributiva costituisce un sicuro controlimite da osservare. In questo contesto, un futuro modello fiscale europeo dovrà necessariamente essere supportato da una adeguata legittimazione democratica"<sup>600</sup>.

L'introduzione di un'imposta europea avrebbe, quindi, numerosi vantaggi non solo finanziari, quali, innanzitutto il potenziamento del sistema di risorse proprie e la stabilità del gettito fiscale, ma anche istituzionali e politici, in quanto la maggiore autonomia finanziaria, aumentando la potestà tributaria dell'Unione, consentirebbe a quest'ultima di raggiungere specifici obiettivi che, probabilmente, sarebbero irrealizzabili dai singoli Stati membri.

Inoltre, il presupposto impositivo del tributo europeo, ovvero il possesso di un reddito derivante dall'esercizio di un'impresa sul mercato unico (che, quindi, colpirebbe gli enti collettivi e non le persone fisiche) salderebbe il principio del beneficio con quello della solidarietà, sia economica che sociale, chiamando a concorrere al finanziamento delle spese soltanto coloro che effettivamente beneficiano del mercato unico.

L'unica nota dolente, sembrerebbe essere il processo di approvazione di tale imposta europea che non valorizzerebbe il nuovo ruolo dato al Parlamento europeo in materia di legislazione tributaria: "in modo specifico, su quest'ultimo profilo considerato, è opportuno osservare che l'abbandono dell'unanimità nei settori nei quali essa è tuttora applicata e la sua sostituzione con la maggioranza qualificata rappresenta, una delle riforme indispensabili per l'emancipazione dell'Unione Europea dal controllo che gli Stati membri tuttora esercitano sul suo

---

<sup>597</sup> Sulla nozione di imposta propria v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 167 ss..

<sup>598</sup> Per una maggiore trattazione in tema di presupposto, soggetti passivi, aliquota e base imponibile v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 176 ss..

<sup>599</sup> Per un approfondimento sul tema della giustificazione di un'imposta propria dell'Unione v. CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 172 ss..

<sup>600</sup> In questi termini v. ancora PETRILLO G., *Nex<sup>t</sup> Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo per la costituzione di un modello fiscale europeo?*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2021, p. 7.

funzionamento. Si tratta, invero, di un passaggio certamente fondamentale ma da solo comunque inidoneo a determinare l'uscita dalla logica intergovernativa nella quale si muovono in questa materia i Trattati. Sicuramente, infatti, in una prospettiva comunque di più lungo termine, solo la stretta interdipendenza fra integrazione fiscale e soppressione del principio dell'unanimità nonché l'attribuzione di poteri "sostanziali" al Governo e al Parlamento europei, nel rispetto dei principi fondamentali di sussidiarietà e di proporzionalità, potranno efficacemente incidere su un sostanziale ravvicinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri<sup>601</sup>.

La strada in questa direzione non risulta per niente facile da percorrere, considerato che l'unico modo per consentire al Parlamento europeo, quale perno del relativo consenso, di svolgere a pieno ed in modo reale e concreto questa sua nuova prerogativa essenziale, ovvero, la potestà legislativa dell'Unione europea anche in materia tributaria, è solo una futura, quanto auspicata, riforma dei Trattati, in prospettiva di una maggiore e più adeguata legittimazione democratica. Quanto suddetto, appare, dunque, necessario per dare al futuro dell'Unione europea una nuova luce, anche al fine di completare quel lungo e complesso processo d'integrazione europea iniziato più di settant'anni fa.

---

<sup>601</sup> In tal senso v. ancora PETRILLO G., *Nexŕ Generaŕion UE e nuovo sisŕema di risorse proprie: un passaggio decisivo per la cosŕituzione di un modello fiscale europeo?*, in *Rivisŕa Telemaŕica di Dirisŕo Tribuŕario*, 2021, p. 4.

# Bibliografia

## Dottrina

- ADINOLFI A., *La libertà di circolazione delle persone e la politica dell'immigrazione*, in *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 52 ss..
- ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020.
- ALIANO G., *La riscossione coattiva dei tributi. L'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento*, Forlì, 2005.
- ALLENA M., *Il principio di concorrenza ed il rimborso dei tributi*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 307 ss..
- AMATUCCI F., *Le principali criticità del contenzioso tributario alla luce del principio del giusto processo*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 1 ss..
- AMATUCCI F., *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e consolidamento*, Torino, 2022.
- AMATUCCI F., *Le fonti comunitarie del Diritto Tributario*, disponibile su [http://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione\\_AMATUCCI.pdf](http://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_AMATUCCI.pdf).
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2023.
- ANIBARRO PEREZ S., *Il principio di tutela del legittimo affidamento*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 99 ss..
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.
- ARNOLD R., *Coscienza tedesca e finanze pubbliche. Le strutture fondamentali*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 145 ss..
- ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI (AIDC), *Relazione al nuovo Sgauglio dei diritti del contribuente*, 2014.
- ASTRID (ASSOCIAZIONE PER GLI STUDI E LE RICERCHE SULLA RIFORMA DELLE ISTITUZIONI DEMOCRATICHE E SULL'INNOVAZIONE NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE), *L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione: il federalismo fiscale tra autonomia e convergenza europea. Una proposta*, Roma, 2003, disponibile su [www.astrid-online.it](http://www.astrid-online.it).
- ATTARDI C., *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008.
- BAGGIO R., TOSI L., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VI ed., Padova, 2018.
- BALAGUER CALLEJÓN F., *Autonomia finanziaria e pluralismo territoriale in Spagna nel contesto della crisi economica*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 73 ss..
- BARASSI M., *La circolazione dei modelli tributari e la comparazione*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, SACCHETTO C. (a cura di), Torino, 2016, p. 45 ss..
- BARBERIO R., POLLARI N., POLLARI R., *Fondamenti del diritto tributario spagnolo. Sistemi e sistema fiscale*, Roma, 2017.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009.

BELLATI G. A., *Il riparto del gettito. Problemi e prospettive*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F, NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 201 ss..

BENDOTTI F., *La tassazione dei gruppi in ambito europeo: scenari e prospettive future*, in *Fiscalia internazionale*, 2004, n. 6, p. 521 ss..

BERGAMI D., GIORDANO V., *Evoluzione degli strumenti di cooperazione fiscale tra gli sga*, in *Fiscalia internazionale*, 2003, n. 3, p. 251 ss..

BIRK D., *Diritto tributario tedesco*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2006, vol. 1. BISOGNO M., *Interpretazione e applicazione del diritto europeo da parte del giudice tributario*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 35 ss..

BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 191 ss..

BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione nell'Unione europea*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 115 ss..

BLAIRON K., *L'esperienza francese. La problematica del riparto del finanziamento delle competenze pubbliche fra lo Stato e gli enti territoriali*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 113 ss..

BOANO A., *Il rinvio alla Corte di Giustizia*, in *Manuale del contenzioso tributario*, CISELLO A. (a cura di), Torino, 2020, p. 1181 ss..

BORIA P., *Diritto tributario. Esigono*, Torino, 2017.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Milano, 2017.

BORIA P., *La tutela giurisdizionale dei diritti di matrice fiscale nell'ordinamento europeo*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 21 ss..

BUCCICO C., *Lo Stato del Contribuente. Principi e lacune*, in *il Fisco*, 2001, n. 19, p. 7005 ss..

BUCCICO C., *Il principio di proporzionalità*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 71 ss..

BUGLIONE E., *Riforma del federalismo fiscale in Italia e promozione dell'acccontabilità: il caso delle regioni*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 155 ss..

BUTTURINI D., *I livelli essenziali delle prestazioni: problemi di definizione e di finanziamento*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F, NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 233 ss..

CAFARO S., *Unione economica e moneta*, in *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 581 ss..

CALIFANO C., *Strumenti processuali per l'accesso del contribuente alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 435 ss..

CALZAVARA F., *Noie in tema di autonomia impositiva degli enti locali*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F, NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 265 ss..

CANE' D., *Profili di una imposta sui redditi d'impresa come risorsa propria dell'Unione Europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2020, fasc.1, p. 97 ss..

CANE' D., *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, in *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, CAMPUS M., DORIGO S., FEDERICO V., LAZZERINI N. (a cura di), Firenze, 2022, p. 163 ss..

CANNIZZARO E., *Il diritto dell'integrazione europea. L'ordinamento dell'Unione*, IV ed., Torino, 2022.

CARDILLO M., *La riscossione dei crediti tributari esteri*, in *La riscossione dei tributi*, BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., CARINCI A. (a cura di), Milano, 2011, pag. 349 ss..

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, n. 1, p. 543 ss..

CARINCI A., *La tutela dei diritti del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Rivista di diritto tributario*, 2022, n. 3, p. 231 ss..

CARINCI A., *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 3 ss..

CARMONA CONTRERAS A. M., *Il finanziamento delle Comunità autonome in Spagna: dalla Costituzione, alla LOFCA, agli sgravi di autonomia riformati? Cronaca di un complesso intreccio normativo*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 63 ss..

CHERUBINI M., BERTO E., *La riscossione transnazionale dei tributi*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 293 ss..

CHINDEMI D., *La difesa del contribuente nel contenzioso tributario. Questioni processuali e sostanziali*, Rimini, 2012.

CISSELLO A., *Manuale di riscossione tributi*, Torino, 2021.

COCIANI S. F., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'aggiungimento della Consulga. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rassegna Tributaria*, 2019, n. 3, p. 531 ss..

COLI F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Sgravo dei diritti del contribuente. Nota a sentenza: Corte Costituzionale, 16 luglio 2009, n. 244*, in *Rassegna Tributaria*, 2009, n. 6, p. 1787 ss..

COMPASSI A., *La riscossione dei tributi: profili rilevanti di diritto comunitario*, Udine, 2009.

CONSOLO C., GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed, Padova, 2017.

CONSOLO G., *Le procedure di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, in *Il giudizio tributario*, CONSOLO C., MELIS G., PERRINO A. - M. (a cura di), Milano, 2022, p. 815 ss..

CONTI R. G., *Il contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 239 ss..

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario internazionale. Istruzioni*, II ed., Padova, 2016.

CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenti solide, ma crepe nell'attuazione, Relazione speciale*, 2020.

CORTE DEI CONTI, Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, *La riforma della riscossione per effetto del D.L. N. 193/2016 e della LEGGE N. 234/2021*, Delib. 23 dicembre 2022, n. 56/2022/G, disponibile su <https://www.corteconti.it>.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, Ufficio del massimario del ruolo, *Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria*, 2021, disponibile su [https://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RASSEGNA\\_TRIBUTARIA\\_2021.pdf](https://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RASSEGNA_TRIBUTARIA_2021.pdf).

D'AMICO G., PAGLIANTINI S., *L'armonizzazione degli ordinamenti dell'Unione europea tra principi e regole: studi*, Torino, 2018.

D'ATENA A., *Profili costituzionali dell'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 61 ss..

DE CICCO A. M., *Diritto tributario dell'Unione europea*, in *Leggi d'Italia legale*, 2015, p. 1 ss..

DEFILIPPI C., ANSELMO F., *I ricorsi alla nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 2000.

DE MATTEIS S., PEPE A., SOLDI A., *La riscossione esattoriale. Ruolo, cartella di pagamento, atto impositivo, ingiunzione fiscale e avviso di addebito - Opposizioni di merito ed esecutive - Riparto di giurisdizione - Fermo ed ipoteca - Roggiamazione e legislazione emergenziale*, Pisa, 2021.

DE MITA E., *Ingresso fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006.

DE MITA E., *Il diritto tributario francese*, in *Il fisco*, 2006, n. 47, fasc. n. 1, p. 16544 ss..

DE PASQUALE I., *Interpretazione autentica e tutela del contribuente*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 4, p. 793 ss..

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

DI FEDERICO G., *La possibilità di cumulare sanzioni penali e fiscali ai sensi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Nota a sentenza: Corte Giustizia UE, 16 febbraio 2013, n. 617, Grande Sez.*, in *Rassegna tributaria*, 2013, n. 5, p. 1185 ss..

DI PIETRO A., *Tutela del contribuente, prima del diritto comunitario e rimborso tributario*, in *Attualizzazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 13 ss..

DORIGO S., *Considerazioni storico-sistematiche sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 94 ss..

DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, SACCHETTO C. (a cura di), Torino, 2016, p. 155 ss..

DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia. Nota a Corte di Giustizia del 16 maggio 2017, C-682/15*, 2018, disponibile su <https://www.taxnews.it/tutela-contribuente-scambio-informazioni-sentenza-berlioz>.

D'ORLANDO E., *I rapporti finanziari tra i livelli di governo e le autonomie del modello federale austriaco*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 43 ss..

DURANTE G., *I mezzi di impugnazione nel processo tributario. Nazionale e comunitario*, Milano, 2020.

ESPOSITO G. M., *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Padova, 2021.

ESPOSITO DE FALCO O., *Il rispeġġo del ġermine ragionevole di giudizio, ġra principi di diriġġo inġerno , europeo e convenzionale. Noġa a senġenza: Corġe Giusġizia UE, 29 marzo 2012, n. 500, Sez. IV, in Rivisġa di Diriġġo Tribuġario, 2012, fasc. 11, p. 226 ss.*

FALSITTA G., FANTOZZI A., MARONGIU G., MOSCHETTI F., *Commenġario breve alle leggi ġribuġarie. Diriġġo cosġiguzionale ġribuġario e sġaġuġo del conġribuenġe*, FALSITTA G. (a cura di), Padova, 2011, Tomo I.

FALSITTA V. E ., *Legge generale ġribuġaria della Repubblica Federale Tedesca (adgabenordnung)*, Milano, 2011.

FASOLA M., *La difesa del conġribuenġe nei procedimenġi di riscossione ġransnazionale*, 2018, disponibile su <https://air.unimi.it/handle/2434/930473>.

FASOLA M., *La riscossione ġransnazionale dei ġribuġi nell'Unione Europea*, Milano, 2019.

FELIZIANI C., *Le ġuġele esperibili nel processo ġribuġario alla luce dei principi processuali inġernazionali ed europei*, in *Diriġġo ġribuġario europeo e inġernazionale: fonġi, principi, singole imposġe, ġuġele sġragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 571 ss.

FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e ġuġela del conġribuenġe*, in *Agġuazione del ġribuġo e diriġġi del conġribuenġe in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 265 ss.

FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione ġra le Amminisġrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diriġġo ġribuġario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 357 ss.

FERRARO F., *Le poliġiche di concorrenza*, in *Diriġġo dell'Unione Europea. Parġe speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 329 ss.

FICHERA F., *L'ogġeġġo della giurisdizione ġribuġaria e la nozione di ġribuġo*, in *Rassegna Tribuġaria*, 2007, n. 4, p. 1059 ss..

FIMIANI P., *Il processo ġribuġario: quesġioni sulla duraġa, sulle garanzie del conġradidiġġorio e sulla ġerzieġa del giudice*, in *Convenzione europea dei diriġġi dell'uomo e giusġizia ġribuġaria iġaliana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 453 ss.

FLORA G., *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio ġribuġario: devasġanġe Tsunami o venġo che spazza le nuvole?*, in *Rassegna Tribuġaria*, 2016, n. 4, p. 1001 ss..

FORNIELES GIL A., *Il principio di proporzionalitġ*, in *I principi europei del diriġġo ġribuġario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 159 ss..

FREGNI M. C., *Problemi e prospeġġive dell'Unione fiscale europea*, in *Rassegna ġribuġaria*, 2013, n. 5, p. 1061 ss..

FRIGO G., *Il diriġġo al conġradidiġġorio anġicipaġo nella riscossione ġransfronġaliera dei crediġi ġribuġari e doganali*, in *Rassegna ġribuġaria*, 2016, n. 2, p. 437 ss..

FULGHESU G., *La muġua assisġenza alla riscossione dei crediġi ġribuġari nell'Unione europea*, in *La Rivisġa di Finanza*, 2012, n. 3, p. 17 ss..

GAFFURI G., *Ancora dell'agġiġudine alla conġribuzione*, in *Rassegna ġribuġaria*, 2013, n. 5, p. 975 ss..

GALDI F., *Diriġġo dei conġribuenġi nei principali ordinamenġi europei*, Salerno, 2016.

GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diriġġo comuniġario da parġe del giudice nazionale nel processo ġribuġario e nel giudizio di Cassazione*, in *Rassegna Tribuġaria*, 2003, n. 1 - bis, p. 311 ss.

GAMBINO S., *Forma di sġaġo e federalismo fiscale. Spunġi cosġiguzionali e comparaġisġici*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 3 ss..

GEROTTO S., *Il 'federalismo fiscale' svizzero*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F, NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 95 ss.

GINEX A., *La "gelata" del contribuente illegittimamente esecutato per crediti tributari. Azioni esperibili tra vizi e giurisdizione*, Milano, 2020.

GIORDANO R., *Il processo tributario nel prisma delle garanzie dell'equo processo*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, giurisdizioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 555 ss..

GIOVANNINI A., *Giuscizia e giuscizia tributaria (Riflessione breve su giusto processo e art. 6 CEDU)*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giuscizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 275 ss..

GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rassegna tributaria*, 2015, n. 6, p. 1340 ss..

GIOVANNINI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rassegna tributaria*, 2017, n. 1, p. 13 ss..

GIULIANI F., CHIARIZIA G., *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E. Incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017.

GORGONI S., GORGONI A., *Processo tributario. Diritto e pratica professionale*, Milano, 2022.

GREGGI M., *Il giusto procedimento nel diritto tributario europeo*, in *Attualizzazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p.173 ss..

GREGGI M., BURIANI I., *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 117 ss..

GRIPPA SALVETTI M. A., *Lo Sgamento dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 5, p. 1719 ss..

GROSCLAUDE J. - MARCHESSOU P., *Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure*, DE MITA E. (traduzione a cura di), Milano, 2003, vol.2.

JORIO E., *Il finanziamento delle prestazioni sociali e sanitarie*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F, NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 177 ss..

KOTZUR M., *Sovranità dello Stato e Costituzione federale europea. Nuove prospettive sulla sovranità in uno schema di costituzionalismo multilivello*, in *Il Federalismo*, 2008, n. 2, p. 129 ss..

LA SCALA A. E., *I diritti e le libertà del contribuente alla luce della nuova "cittadinanza europea"*, disponibile su [https://extranet.dbi.it/Archivio\\_allegati/Allegati/38409.pdf](https://extranet.dbi.it/Archivio_allegati/Allegati/38409.pdf).

LA VALVA C., *La "gelata" del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di proiezione dei diritti fondamentali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2014, n. 2, p. 361 ss..

LOLLIO C., *La rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nell'ambito del sistema fiscale spagnolo: riflessioni e spunti di comparazione*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2015, p. 203 ss..

LOPEZ ESPADAFOR C. M., *Tributi, sovranità, Unione europea e Comunità internazionale*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2001, n. 2, p. 534 ss..

LOUVIN R., *Le 'sgorie diverse' nel federalismo fiscale all'italiana*, in *Il Federalismo fiscale in Europa*, GAMBINO S. (a cura di), Milano, 2014, p. 177 ss..



MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, ĆuĆela del conĆribuenĆe e diriĆĝo al conĆraddiĆĝorio*, in *DiriĆĝo e praĆica ĆribuĆaria inĆernazionale*, 2020, n. 3, p. 993 ss..

MALINCONICO L., *L'assisĆenza comuniĆaria nel recupero coaĆĝivo dei crediĝi*, in *L'Iva*, 2001, n. 6, p. 433 ss..

MALVEZZI M. I., *Fondamenĝi normaĝivi di diriĆĝo ĆribuĆario spagnolo*, Padova, 2015.

MANNI M., *La riscossione ĆribuĆaria e l'auĆoĆuĆela*, I ed., Verona, 2009.

MARCHESELLI A., *AccerĆamenĝi ĆribuĆari e difesa del conĆribuenĆe. Poĝeri e diriĆĝi nelle procedure fiscali*, Milano, 2010.

MARCHESELLI A., *Le ricaduĝe processuali dei diriĆĝi fondamenĝali del conĆribuenĆe nella dimensione inĆerna, comuniĆaria e inĆernazionale*, Padova, 2012.

MARCHESELLI A., *Lo sĝaĝuĝo del conĆribuenĆe: condivisione dei principi comuniĆari e nazionali, riflessi sulla validiĝa per gli aĝĝi*, disponibile su <https://www.odcec.torino.it/public/convegni/Statuto%20contribuente%20e%20principi%20comunitari.pdf>.

MARCHESELLI A., *Verso lo sĝaĝuĝo dei diriĆĝi del conĆribuenĆe europeo? Dalla giurisprudenza francese uno spunĝo per la direĆĝa applicazione delle norme Cedu in maĝeria ĆribuĆaria*, disponibile su [http://www.europeanrights.eu/public/commenti/Marcheselli\\_-\\_Cedu\\_e\\_statuto\\_del\\_contribuente\\_europeo.pdf](http://www.europeanrights.eu/public/commenti/Marcheselli_-_Cedu_e_statuto_del_contribuente_europeo.pdf).

MARCHETTI F., *Il sisĝema duale e la gesĝione direĆĝa a confronĝo*, disponibile su [www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it), 2015, n. 5-6, p. 539 ss..

MARESCA V., *I principi di ĆuĆela del conĆribuenĆe nell'aĝĝiviĝa conosciĝiva dell'Amminisĝrazione finanziaria*, Napoli, 2013.

MARINELLO A., *DiriĆĝo al silenzio e sisĝema ĆribuĆario: il processo di osmosi ĝra Corĝi europee e Corĝi nazionali innalza lo "sĝandard" di ĆuĆela del conĆribuenĆe*, in *DiriĆĝo e praĆica ĆribuĆaria inĆernazionale*, 2022, n. 2, p. 629 ss..

MARINO G., *Il principio del conĆraddiĆĝorio ĆribuĆario, ĝra abuso di diriĆĝo, abuso di poĝere e diriĆĝo dell'Unione europea. Noĝa a senĝenza: Cass. Civ., 5 novembre 2019, n. 24739, Sez. Trib., in Giurisprudenza commerciale*, 2014, fasc.4, p. 570 ss..

MARONGIU G., *Lo sĝaĝuĝo dei diriĆĝi del conĆribuenĆe*, II ed., Torino, 2010.

MARONGIU P., *Il legiĝĝimo affidamenĝo nel diriĆĝo comuniĆario e nelle esperienze europee comparaĝe*, in *Aĝĝuazione del Ćribuĝo e diriĆĝi del conĆribuenĆe in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 223 ss..

MASINI F., *La grande scommessa della sovranitĝa condivisa*, articolo del 19 settembre 2018, disponibile su <https://www.cespi.it/it/eventi-attualita/dibattiti/riflessione-sul-futuro-dellunione-europea-0/>.

MASTELLONE P., *L'unione Europea non riconosce parĝicipaĝion righĝs al conĆribuenĆe soĝĝoposĝo a procedure di muĝua assisĆenza amminisĝraĝiva ĝra auĝoriĝa fiscali. Noĝa a senĝenza: Corĝe Giusĝizia UE, 22 oĝĝobre 2013, n. 276, Grande Sez., in Rivisĝa di DiriĆĝo TribuĆario*, 2013, fasc.11, p. 349 ss..

MASTROIACOVO V., *Il principio di legalitĝa nel diriĆĝo comuniĆario: riflessioni in maĝeria ĆribuĆaria*, in *I principi europei del diriĆĝo ĆribuĆario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 3 ss..

MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello sgarzo dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.

MELIS G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rassegna Tribuaria*, 2000, n. 4, p. 1151 ss..

MELIS G., *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tribuaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rassegna Tribuaria*, 2005, n. 2, p. 401 ss..

MELIS G., *Manuale di diritto tribuario*, VI ed., Torino, 2018.

MELIS G., *Lezioni di diritto tribuario*, II ed., Torino, 2020.

MELIS G., *Il ne bis in idem*, in *I diritti del contribuente. Principi, regole e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 617 ss..

MICELI R., *L'illecito comunitario dello sgarzo membro: disciplina e regola del contribuente*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 37 ss..

MICELI R., *L'applicabilità della Legge "Pinco" al processo tribuario*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tribuaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 492 ss..

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica*, 1946, cap. I, p. 10.

MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tribuario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 75 ss..

MONDINI A., *L'obiettiva incertezza della norma tribuaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra prima del giudice e prospettive comunitarie*, in *Rassegna Tribuaria*, 2009, n. 6, p. 1630 ss..

MONTANARI F., *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2009, fasc.1, p. 89 ss..

MORONGIU P., *Il legittimo affidamento nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 223 ss..

MOSCHETTA T. M., *Il ravvicinamento delle norme nazionali per il mercato interno*, Bari, 2018.

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, MOSCHETTI F. (a cura di), Padova, 1993, p. 3 ss..

MULEO S., *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case ravon e la regola della teoria della regola differita nel processo tribuario italiano*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tribuaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 153 ss..

MURER R., *Il federalismo fiscale*, Padova, 2011.

NICOLINI M., *Le relazioni finanziarie nel Belgio federale: tra principio di territorialità e asimmetria ordinamentale*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 125 ss..

PACILLI G. A. R., *Sistema sanzionatorio e ne bis in idem nell'ottica transnazionale*, in *Diritto tribuario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, regole sragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 385 ss..

PARLATO A., *Scritti di diritto tributario. Studi e riflessioni*, Bari, 2010.

PAROLARI S., VALDESALICI A., *Le fonti dell'ordinamento finanziario: modelli a confronto*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 157 ss..

PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n.3, p. 675 ss..

PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006.

PERSIANI A., *Le imposte dirette nella prospettiva del diritto europeo*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 445 ss..

PETRILLO G., *Nex Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo per la costituzione di un modello fiscale europeo?*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2021, p. 1 ss..

PICCOLO C., *Il diritto al contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Attualizzazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 193 ss..

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

PIERRO M., *La buona amministrazione*, in *I diritti del contribuente. Principi, questioni e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 139 ss..

PISTOLESI F., *Il giusto processo*, in *I diritti del contribuente. Principi, questioni e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 641 ss..

PISTONE P., *Principio del diritto dell'Unione europea e sovranità tributaria: il ruolo della Corte di giustizia europea*, in *Liber Amicorum per Antonio Tizzano. De la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, ADAM R., CANNIZZARO V., CONDINANZI M. (a cura di), Torino, 2018, p. 737 ss..

PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, 2021.

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Torino, 2022.

PIVA P., *La politica commerciale comune*, in *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 473 ss..

POSITINO A., *La riscossione coattiva dei tributi. Termini prescrizione, evasione e omissione contributiva, DURC, iscrizione a ruolo e pagamento rateizzato dei contributi previdenziali*, Verona, 2009.

PROTO A.M., *Integrazione europea e fiscalità*, in *Principi di diritto tributario comunitario*, PROTO A.M. (a cura di), Napoli, 2011, p. 13 ss..

PUOTI G., *La cooperazione internazionale in materia fiscale: situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2010, p. 195 ss..

PURI P., *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in *La riscossione dei tributi*, BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., CARINCI A. (a cura di), Milano, 2011, pag. 375 ss..

RAMICCIA F., *L'ordinamento fiscale europeo: armonizzazione e concorrenza fiscale*, Roma, 2005.

RANDAZZO F., *Il diritto ad un germine ragionevole entro cui deve essere svolta l'azione impositiva*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 591 ss..

ROCCHETTI G., *Il procedimento di attuazione del diritto, tra ordinamenti nazionali e diritto comune dell'Unione Europea*, Bologna, 2016.

RONCO S. M., *Cooperazione amministrativa iva e tutela del contribuente: limiti dell'armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri. Nota a sentenza Corte di Giustizia dell'Unione europea, Sez. X, 30 settembre 2021, C- 186/20*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2022, n. 2, p. 882 ss..

ROSINI E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 1, p. 42 ss..

ROSSI DAL POZZO F., *Obbligo d'interpretazione conforme al diritto dell'Unione Europea e principi generali a tutela del contribuente: alla ricerca di un difficile equilibrio fra interessi (talora) contrapposti. Nota a sentenza: Cass. Civ., 11 dicembre 2012, n. 22577, Sez. Trib.*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2013, fasc.3-4, p. 847 ss..

ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rassegna tributaria*, 2009, n. 6, p. 1591 ss..

RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 1, p. 11 ss..

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, nuova ed., Milano, 2007.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Milano, 2013.

SABBI L., *La tutela dei diritti fondamentali del contribuente tra diritto di difesa ed attuazioni del contraddittorio nella dialettica processuale. Una prospettiva europea*, Bergamo, 2012.

SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, 2016, disponibile su [https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib\\_\(Diritto-online\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/cooperazione-fiscale-internazionale-dir-trib_(Diritto-online)/).

SALVATI A., *Cause di giustificazione e valori comunitari*, in *Principi di diritto tributario comunitario*, PROTO A.M. (a cura di), Napoli, 2011, p. 81 ss..

SALVIA L., *Giudizio tributario e diritto dell'Unione europea*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, tutele stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 595 ss..

SANTAGATA F., *Verso un federalismo fiscale europeo*, in *Federalismi.it*, 2018, n. 15, p. 1 ss..

SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, n. 2, p. 453 ss..

SAPONARO F., *Il titolo esecutivo europeo, prospettive in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, pag. 86 ss..

SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del diritto nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017.

SAPONARO F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive*, in *Revisão de Estudos Constitucionais, Hermeneutica e Teoria do Direito*, 2019, Vol. 11 (1), p. 2-22.

SAPONARO F., *Il "funzionalismo" e l'integrazione europea in materia tributaria*, 2019, disponibile su <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7135002.pdf>.

SAPONARO F., *La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la giurisprudenza del contribuente*, 2020, disponibile su <http://www.revistaec.com/index.php/revistaec/article/view/1371>.

SAPONARO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2020, fasc.5, p. 551 ss..

SBOLCI L., PRETE L., *La libera circolazione delle merci*, in *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 1 ss..

SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, PERRONE L., BERLIRI C. (a cura di), Napoli, 2006, p. 151 ss..

SCHIAVOLIN R., *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 27 ss..

SCHIAVONE G., *Lo scambio di informazioni nell'ambito dell'IVA comunitaria*, in *Corriere Tributario*, 2002, n. 48, p. 4415 ss..

SELICATO P., *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale*, 1 marzo 2020, disponibile su <https://economiaitaliana.org>.

STRADINI F., *Il garante del contribuente tra principio di legittimo affidamento e diritto comunitario*, in *Attualizzazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 245 ss..

STRIANESE L., *Il contraddittorio endoprocedimentale e le persistenti riflessioni sulle asimmetrie tra Amministrazione finanziaria e contribuente nel rapporto giuridico di imposta: questione di stile o di sostanza?*, in *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, AMATUCCI F. (a cura di), Torino, 2020, p. 85 ss..

STROZZI G., VITALE G., *Gli aiuti di Stato*, in *Diritto dell'Unione Europea. Parte speciale*, STROZZI G., MASTRIANNO R. (a cura di), VI ed., Torino, 2021, p. 403 ss..

STUFANO S., *La giurisprudenza del contribuente nelle indagini tributarie*, III ed., Milano, 2006.

SUBRANI F., *Indebito tributario e diritto dell'U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, giurisprudenza e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 359 ss..

TAGLIAFERRO F., TAGLIAFERRO L., *L'Agencia tributaria spagnola*, in *Il fisco*, 2000, n. 2, p. 452 ss..

TARIGO P., *Diritto internazionale tributario. Principi ed istituti*, Torino, 2018, vol. 1.

TASSANI T., *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Attualizzazione del diritto e diritti del contribuente in Europa*, TASSANI T. (a cura di), Roma, 2009, p. 21 ss..

TESAURO F., *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), Torino, 2014, p. 369 ss..

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, XIV ed., Milano, 2020, vol.1.

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, VII ed., Padova, 2023.

TONNARA P., *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, giurisprudenza e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 11 ss..

TRAVERSA E., *Il divieto di doppia imposizione*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 327 ss..

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggi*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A., TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 59 ss..

TRIVELLIN M., *L' "impronta" della buona fede (in alcune recenti decisioni della Suprema Corte di Cassazione)*, CARINCI A., TASSANI T. (a cura di), Milano, 2022, p. 173 ss..

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013.

TUNDO F., *La rilevanza del contraddittorio procedimentale quale principio generale dell'ordinamento*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2015, fasc.1, p. 0171\_1 ss..

TURTURRO A., *L'incidenza della Carta di Nizza sul diritto tributario*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 99 ss..

TURTURRO A., *C.E.D.U. e diritti del contribuente*, in *Diritto tributario europeo e internazionale: fonti, principi, singole imposte, questioni stragiudiziali e processuali*, GIORDANO A. (a cura di), Milano, 2020, p. 167 ss..

UCKMAR. V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO O. C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, II ed., Padova, 2012, vol. CXVI.

VANOLLI M., *Esdebitazione ed IVA: ammissibile la falcidia del tributo. Nota a sentenza: Corte Giustizia UE, 16 marzo 2017, n. 493, Sez. VII*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2017, fasc.3, p. 437 ss..

VANZ G., *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, 4 gennaio 2020, disponibile su <https://www.dpceonline.it/index>.

VILLANI M., *L'azione amministrativa tributaria tra esigenze di autonomia ed efficienza e garanzie costituzionali ed europee*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, Roma, 2016, p. 243 ss..

VILLANI M., RIZZELLI P., *L'autocontrollo nel contenzioso tributario*, Rimini, 2013.

VILLANI M., MORCIANO L., *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo*, Lecce, 2017, disponibile su <https://www.diritto.it/diritto-tributario-la-tutela-dei-diritti-fondamentali-delluomo/>.

VINCIGUERRA F., *La tutela del contribuente nella fase esecutiva tributaria: il potenziale ricorso ai principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) per superare lacune dell'ordinamento interno*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, n. 2, p. 464 ss..

WOELK J., *I rapporti finanziari tra i livelli di governo nell'ordinamento tedesco*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 15 ss..

ZORZI GIUSTINIANI A., *Federalismo e fisco. Lineamenti di una sintesi*, in *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, PALERMO F., NICOLINI M. (a cura di), Napoli, 2012, p. 295 ss..

## Fonti normative e giurisprudenziali

Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) del 4 novembre 1950.  
 Trattato di Parigi istitutivo della Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA) del 18 aprile 1951.

Trattati di Roma istitutivi della Comunità economica europea (CEE) e della Comunità europea per l'energia atomica (CEEa o Euratom) del 25 marzo 1957.

Atto unico europeo del 14 febbraio 1986.

Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992.

Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997.

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000.

Trattato di Nizza del 26 febbraio 2001.

Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa del 29 ottobre 2004.

Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007.

Commissione europea, *Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente*, 24 novembre 2016.

Costituzione italiana.

Legge 11 marzo 1953, n. 87, recante *"Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte Costituzionale"*, in Gazzetta Ufficiale del 14 marzo 1953, n. 62.

Legge 4 agosto 1955, n. 848 di: *"Ratifica ed esecuzione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950 e del Protocollo addizionale alla Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952"*.

Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante: *"Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione"*.

Legge 25 febbraio 2008, n. 34, recante *"Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - legge comunitaria 2007"*, in Gazzetta Ufficiale del 6 marzo 2008, n. 56.

Corte europea dei diritti umani, König c. Repubblica federale tedesca, ricorso n. 6232/73, sentenza del 28 giugno 1978.

Corte europea dei diritti umani, Colozza c. Italia, ricorso n. 9024/80, sentenza del 12 febbraio 1985.

Corte europea dei diritti umani, James e altri c. Regno Unito, ricorso n. 8793/79, sentenza del 21 febbraio 1986.

Corte europea dei diritti umani, Pine Valley Developments Ltd e altri c. Irlanda, ricorso n. 12742/87, sentenza del 29 novembre 1991.

Corte europea dei diritti umani, Boddaert c. Belgio, ricorso n. 12919/87, sentenza del 12 ottobre 1992.

Corte europea dei diritti umani, Funke c. Francia, ricorso n. 10828/84, sentenza del 25 febbraio 1993.

Corte europea dei diritti umani, Saunders c. Regno Unito, ricorso n. 19187/91, sentenza del 17 dicembre 1996.

Corte europea dei diritti umani, Beyeler c. Italia, ricorso n. 33202/96, sentenza del 5 gennaio 2000.

Corte europea dei diritti umani, Carbonara e Ventura c. Italia, ricorso n. 24638/94, sentenza del 3 maggio 2000.

Corte europea dei diritti umani, Belvedere Alberghiera c. Italia, ricorso n. 31524/96, sentenza del 3 maggio 2000.

Corte europea dei diritti umani, Heaney c. McGuinness c. Irlanda, ricorso n. 34729/91, sentenza del 21 marzo 2001.

Corte europea dei diritti umani, Ferrazzini c. Repubblica italiana, ricorso n. 44759/98, sentenza del 12 luglio 2001.

Corte europea dei diritti umani, J. B. c. Svizzera, ricorso n. 31827/96, sentenza del 3 agosto 2001.

Corte europea dei diritti umani, Stretch c. Regno Unito, ricorso n. 44277/98, sentenza del 24 giugno 2003.

Corte europea dei diritti umani, Back c. Finlandia, ricorso n. 37598/97, sentenza del 20 luglio 2004.

Corte europea dei diritti umani, Jahn e altri c. Germania, ricorso nn. 46700/99, 72203/01, 72552/01, sentenza del 30 giugno 2005.

Corte europea dei diritti umani, Achour c. Francia, ricorso n. 67335/01, sentenza del 29 marzo 2006.

Corte europea dei diritti umani, O' Halloran e Francis c. Regno Unito, ricorso nn. 15809/02 e 25624/02, sentenza del 29 giugno 2007.

Corte europea dei diritti umani, Haarving c. Norvegia, ricorso n. 11187/05, sentenza dell'11 dicembre 2007.

Corte europea dei diritti umani, Pekinel c. Turchia, ricorso n. 9939/02, sentenza del 18 marzo 2008.

Corte europea dei diritti umani, Paykar Yev Haghtanak c. Armenia, ricorso n. 21638/2003, sentenza del 2 giugno 2008.

Corte europea dei diritti umani, Isyar c. Bulgaria, ricorso n. 391/03, sentenza del 20 novembre 2008.

Corte europea dei diritti umani, Kolotoukhine c. Russia, ricorso n. 14939/03, sentenza del 10 febbraio 2009.

Corte europea dei diritti umani, Bykov c. Russia, ricorso n. 4378/02, sentenza del 10 marzo 2009.

Corte europea dei diritti umani, Zickus c. Lituania, ricorso n. 26652/02, sentenza del 7 aprile 2009.

Corte europea dei diritti umani, Sud Fondi S.r.l. c. Italia, ricorso n. 75909/01, sentenza del 20 aprile 2009.

Corte europea dei diritti umani, Marttinen c. Finlandia, ricorso n. 19235/03, sentenza del 21 luglio 2009.

Corte europea dei diritti umani, Scoppola c. Italia, ricorso n. 10249/2003, sentenza del 17 settembre 2009.

Corte europea dei diritti umani, Kart c. Turchia, ricorso n. 8917/2005, sentenza del 3 dicembre 2009.

Corte europea dei diritti umani, Depalle c. Francia, ricorso n. 34044/02, sentenza del 29 marzo 2010.

Corte europea dei diritti umani, Plalam S. p. A. c. Italia, ricorso n. 16021/02, sentenza del 18 maggio 2010.

Corte europea dei diritti umani, Coeme e altri c. Belgio, ricorso nn. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96, 33210/96, sentenza del 18 ottobre 2010.

Corte europea dei diritti umani, Maggio e altri c. Italia, ricorso n. 46286/09, sentenza del 31 maggio 2011.

Corte europea dei diritti umani, Association Les Témoins de Jéhovah c. Francia, ricorso n. 8916/05, sentenza del 30 giugno 2011.



Corte europea dei diritti umani, Chambaz c. Svizzera, ricorso n. 11663/04, sentenza del 5 aprile 2012.

Corte europea dei diritti umani, Varesi c. Italia, ricorso n. 49407/08, sentenza del 12 marzo 2013.

Corte europea dei diritti umani, N. K. M. c. Ungheria, ricorso n. 66529/11, sentenza del 4 novembre 2013.

Corte europea dei diritti umani, Navone e altri c. Monaco, ricorso nn. 62880/11, 62892/11 e 62899/11, sentenza del 24 gennaio 2014.

Corte europea dei diritti umani, Grande Stevens c. Italia, ricorso n. 18640/10, sentenza del 4 marzo 2014.

Corte europea dei diritti umani, Pirttimaki c. Finlandia, ricorso n. 35232/11, sentenza del 20 maggio 2014.

Corte europea dei diritti umani, Lucky Dev c. Svezia, ricorso n. 7356/10, sentenza del 27 febbraio 2015.

Corte europea dei diritti umani, Kiiveri c. Finlandia, ricorso n. 53753/12, sentenza del 10 maggio 2015.

Corte europea dei diritti umani, Kapetanios e altri c. Grecia, ricorso nn. 3453/12, 42941/12 e 9028/13, sentenza del 14 settembre 2015.

Corte europea dei diritti umani, ricorso nn. 20671/04, 41747/08, 861/09, 9811/12, 24755/13 e 55369/13, sentenza del 22 ottobre 2015.

Corte europea dei diritti umani, Kostantin Stefanov c. Bulgaria, ricorso n. 35399/05, sentenza del 27 ottobre 2015.

Corte europea dei diritti umani, Navalnyy e Offitserov c. Russia, ricorso nn. 46632/13 e 28671/14, sentenza del 23 febbraio 2016.

Corte europea dei diritti umani, Dungveckis c. Lituania, ricorso n. 32106/08, sentenza del 12 aprile 2016.

Corte europea dei diritti umani, Ruban c. Ucraina, ricorso n. 8927/11, sentenza del 12 luglio 2016.

Corte europea dei diritti umani, Ibrahim e altri c. Regno Unito, ricorso n. 50541/08, sentenza del 13 settembre 2016.

Tribunale dell'Unione europea, Solvay SA c. Commissione, T-30/91, sentenza del 29 giugno 1995.

Tribunale dell'Unione europea, Oliveira c. Commissione, T-73/95, sentenza del 19 marzo 1997.

Tribunale dell'Unione europea, New Europe Consulting e a. c. Commissione, T- 231/97, sentenza del 9 luglio 1999.

Corte di giustizia della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, Fédération Charbonnière de Belgique c. l'Alta Autorità della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, C-8/55, sentenza del 29 novembre 1956.

Corte di giustizia della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, Le imprese minerarie del bacino della Ruhr raggruppate in seno alla "Geitling", Ufficio di vendita del carbone della Ruhr e la stessa "Geitling" in proprio c. l'Alta Autorità della Comunità europea del Carbone e dell'Acciaio, C-2/56, sentenza del 20 marzo 1957.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Jean-E. Humblet c. lo Stato Belga, C-6/60, sentenza del 16 dicembre 1960.

Corte di giustizia delle Comunità europee, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. l'Alta Autorità della Comunità europea del Carbone e dell'Acciaio, C-30/59, sentenza del 23 febbraio 1961.

Corte di giustizia delle Comunità europee, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos c. Amministrazione olandese delle imposte, C-26/62, sentenza del 5 febbraio 1963.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Flaminio Costa c. E.N.E.L., C-6/64, sentenza del 15 luglio 1964.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Repubblica italiana contro Commissione delle Comunità europee, C-173/73, sentenza del 2 luglio 1974.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Rewe-Zentralfinanz eG e Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland, C- 33/76, sentenza del 16 dicembre 1976.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Amministrazione delle finanze dello Stato c. SpA Simmenthal, C-106/77, sentenza del 9 marzo 1978.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Rewe-Zentral AG c. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, C-120/78, sentenza del 20 febbraio 1979.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Gaston Schul Douane Expeditie BV c. Ispettore dei tributi d'importazione e delle imposte di consumo di Roosendaal, C-15/81, sentenza del 5 maggio 1982.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Commissione delle Comunità europee c. Repubblica francese, C-270/83, sentenza del 28 gennaio 1986.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Nicolet Instrument c. Hauptzollamt Frankfurt, C- 203/85, sentenza del 26 giugno 1986.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Commissione delle Comunità europee c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea, C-45/86, sentenza del 26 marzo 1987.

Corte di giustizia delle Comunità europee, British-American Tobacco Company Ltd e R. J. Reynolds Industries Inc. c. Commissione delle Comunità europee, C-142 e 156/84, sentenza del 17 novembre 1987.

Corte di giustizia delle Comunità europee, J.J. Zwartveld e altri, C-2/88, ordinanza del 13 luglio 1990.

Corte di giustizia delle Comunità europee, Andrea Francovich e altri c. Repubblica italiana, C- 6/90 e 9/90, sentenza del 19 novembre 1991.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Parlamento europeo c. Consiglio dell'Unione europea, C- 187/93, sentenza del 28 giugno 1994.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Jeroen van Schijndel e Johannes Nicolaas Cornelis van Veen c. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, C-430/93 e C-432/93, sentenza del 14 dicembre 1995.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Brasserie du Pêcheur SA c. Bundesrepublik Deutschland e The Queen c. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd e altri, C- 46/93 e C- 48/93, sentenza del 5 marzo 1996.

Corte di giustizia dell'Unione europea, parere 2/94 del 28 marzo 1996.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Rosalba Palmisani c. INPS, C-261/95, sentenza del 10 luglio 1997.

Corte di giustizia dell'Unione europea, B.S. Levez c. T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd, C-326/96, sentenza del 1° dicembre 1998.

Corte di giustizia dell'Unione europea, WN c. Staatssecretaris van Financiën, C-420/98, sentenza del 13 aprile 2000.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Commissione delle Comunità europee c. First NV e Franex NV, C-275/00, sentenza del 26 novembre 2002.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Distillerie Fratelli Cipriani SpA c. Ministero delle Finanze, C-395/00, sentenza del 12 dicembre 2002.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Irlanda c. Commissione delle Comunità europee, C-339/00, sentenza del 16 ottobre 2003.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Carbonati Apuani Srl c. Comune di Carrara, C-72/03, sentenza del 9 settembre 2004.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Sopropé - Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública, C-349/07, sentenza del 18 dicembre 2008.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid, C-318/07, sentenza del 27 gennaio 2009.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Milan Kyrian c. Celní úřad Tábor, C-233/08 sentenza del gennaio 2010.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Ufficio IVA di Piacenza c. Belvedere Costruzioni Srl, C-500/10, sentenza del 29 marzo 2012, n. 500.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Thomas Pringle c. Government of Ireland e altri, C-370/12, sentenza del 27 novembre 2012.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson, C-617/10, sentenza del 26 febbraio 2013.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Jiří Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, C-276/12, sentenza del 22 ottobre 2013.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV c. Staatssecretaris van Financiën, C-129/13 e C130/13, sentenza del 3 luglio 2014.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Agenzia delle Entrate c. Marco Identi, C-493/15, sentenza del 16 marzo 2017.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'administration des contributions directes, C-682/15, sentenza del 16 maggio 2017.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Teodor Ispas e Anduța Ispas c. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, C-298/16, sentenza del 9 novembre 2017.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal de Contas, C-64/16, sentenza del 28 febbraio 2018.

Corte di giustizia dell'Unione europea, C-34/17, Eamonn Donnellan c. The Revenue Commissioners, sentenza del 26 aprile 2018.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Enzo Buccioni c. Banca d'Italia, C-594/16, sentenza del 13 settembre 2018.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Minister for Justice and Equality, Commissioner of An Garda Síochána c. Workplace Relations Commission, C-378/17, sentenza del 4 dicembre 2018.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Commissione europea c. United Parcel Service, C-265/17 P, sentenza del 16 gennaio 2019.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Glencore Agriculture Hungary Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, sentenza del 16 ottobre 2019.

Corte di giustizia dell'Unione europea, SC C.F. SRL c. A.J.F.P.M. e D.G.R.F.P.C, C-430/19, sentenza del 4 giugno 2020.

Corte di giustizia dell'Unione europea, État luxembourgeois c. B e État luxembourgeois c. B e a., C-245/2019 e 246/2019, sentenza del 6 ottobre 2020.

Corte di giustizia dell'Unione europea, Grupa Warzywna Sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, C-935/19, sentenza del 15 aprile 2021.

Corte di giustizia dell'Unione europea, HYDINA SK s.r.o. c. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, C- 186/20, sentenza del 30 settembre 2021.

Corte di giustizia dell'Unione europea, État luxembourgeois c. L, C-437/2019, sentenza del 25 novembre 2021.

Corte Costituzionale, sentenza del 27 dicembre 1973, n. 183.

Corte Costituzionale, sentenza del 5 giugno 1984, n. 170.

Corte Costituzionale, sentenza del 4 novembre 1999, n. 416.

Corte Costituzionale, sentenza del 22 dicembre 2000, n. 525.

Corte Costituzionale, sentenza del 7 febbraio 2005, n. 73.

Corte Costituzionale, sentenza del 13 gennaio 2006, n. 2.

Corte Costituzionale, sentenza del 24 ottobre 2007, n. 348.

Corte Costituzionale, sentenza del 24 ottobre 2007, n. 349.

Corte Costituzionale, sentenza del 10 marzo 2008, n. 64.

Corte Costituzionale, sentenza del 16 luglio 2009, n. 238.

Corte Costituzionale, sentenza del 16 luglio 2009, n. 244.

Corte Costituzionale, sentenza del 19 luglio 2011 n. 236.

Corte Costituzionale, sentenza del 26 gennaio 2012, n. 15.

Corte Costituzionale, sentenza dell'11 ottobre 2012, n. 223.

Corte Costituzionale, sentenza del 28 novembre 2012 n. 264.

Corte Costituzionale, sentenza del 23 gennaio 2014, n. 8.

Corte Costituzionale, sentenza del 10 marzo 2015 n. 70.

Corte Costituzionale, sentenza del 26 marzo 2015, n. 49.

Corte Costituzionale, sentenza del 3 luglio 2018, n. 167.

Corte Costituzionale, sentenza del 1° giugno 2023, n. 108.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 27 settembre 2002, n. 13997.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 25 ottobre 2002, n. 15063.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 10 dicembre 2002, n. 17576.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 14 novembre 2003, n. 17219.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 15 marzo 2004, n. 5270.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza del 7 settembre 2004, n. 18025.

Corte di Cassazione (SS. UU.), sentenza del 18 gennaio 2007, n. 1052.

Corte di Cassazione (Sez. civ.) sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049.

Corte di Cassazione (Sez. civ.), sentenza del 18 gennaio 2012, n. 634.

Corte di Cassazione (Sez. trib.), sentenza dell'11 dicembre 2012, n. 22577.  
Corte di Cassazione, (SS. UU.), sentenza del 29 luglio 2013, n. 18184.  
Corte di Cassazione (SS. UU.), sentenza del 18 settembre 2014, n. 19667.  
Corte di Cassazione (SS. UU.), sentenza del 18 settembre 2014, n. 19668.  
Corte di Cassazione (Sez. civ.), sentenza del 14 gennaio 2015, n. 406.  
Corte di Cassazione (SS. UU.), sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823.  
Corte di Cassazione (Sez. pen.), sentenza del 21 dicembre 2016, n. 54467.  
Corte di Cassazione (Sez. pen.), sentenza del 27 settembre 2018, n. 23727.  
Corte di Cassazione (Sez. civ.), sentenza del 5 dicembre 2018, n. 31445.  
Corte di Cassazione (Sez. civ.), ordinanza del 9 gennaio 2019, n. 370.  
Corte di Cassazione (Sez. civ.), sentenza del 5 novembre 2019, n. 24739.  
Corte di Cassazione (Sez. civ.), ordinanza del 24 febbraio 2023, n. 5743.  
Tribunale di Bari, sentenza del 9 marzo 1999, n. 1261.  
Consiglio di Stato Francese (Conseil d'Etat, Plénière fiscale), sentenza del 9 maggio 2012, n. 308996.





Finito di pubblicare nell'ottobre 2024



**TTS**  
CENTRO STUDI SVILUPPO  
RELAZIONI PER LA SICUREZZA