

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXX

Settore Concorsuale: 12/D2

Settore Scientifico Disciplinare: IUS/12

Attuazione e tutela dell'interesse finanziario dell'UE nel diritto tributario europeo:
percorsi giurisprudenziali e prospettive di evoluzione

Presentata da Elisa Midassi

Coordinatore Dottorato

Andrea Mondini

Supervisore

Andrea Mondini

Esame finale anno 2018

A Giulio Regeni e Valeria Solesin

<i>L'interesse finanziario nell'ordinamento europeo: la funzione di finanziamento del bilancio e l'effettiva realizzazione delle competenze europee</i>	3
1. La valorizzazione del concetto di interesse finanziario nella giurisprudenza della Corte di Giustizia	3
2. Struttura e natura giuridica dell'atto, <i>rectius</i> degli atti, di bilancio	9
3. La consistenza dell'interesse finanziario dell'Unione europea	12
3.1. Le risorse proprie tradizionali: dazi doganali	13
3.2. La politica agricola comune	18
3.3. L'imposta sul valore aggiunto e la sua funzione di finanziamento	22
3.4. L'aliquota uniforme al reddito nazionale lordo, c.d. quarta risorsa	28
3.5. Aspetti perfezionabili del sistema delle risorse proprie: l'integrazione alla luce dell'autonomia finanziaria	29
4. Una base modesta per le finanze pubbliche europee	31
5. La funzione di redistribuzione e i fondi strutturali	34
<i>Il primato dell'integrazione economica europea: interesse fiscale e interesse finanziario a confronto all'interno del mercato unico</i>	40
1. Il mercato unico: all'origine dell'Unione europea	40
2. Libertà fondamentali e imposizione diretta: il completamento dell'armonizzazione	45
3. La c.d. armonizzazione negativa	49
3.1. Libera circolazione delle merci: il divieto di restrizioni e di misure a effetto equivalente come limite alla potestà impositiva nazionale	53
3.2. Libertà fondamentali e imposizione diretta: la non applicabilità della nozione di restrizione non discriminatoria	56
3.3. L'effetto conformativo sui sistemi nazionali: il giudizio di comparazione della Corte	62
4. Cause di giustificazione e disciplina delle libertà fondamentali: il (parziale) contemperamento con l'interesse fiscale nazionale	68
5. L'abuso del diritto quale possibile giustificazione del diverso trattamento	83
<i>L'interesse finanziario alla prova del bilanciamento con i principi europei</i>	91

1. Tutela dell'interesse finanziario e affermazione dello ius puniendi	
91	
1.1. L'evoluzione dello <i>ius puniendi</i> _____	93
1.2. L'assetto normativo post Lisbona: l'armonizzazione, l'armonizzazione accessoria e il paradigma dell'art. 325 TFUE _____	96
1.3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia: un approccio necessariamente europeo _____	104
2. Il principio di neutralità nell'IVA armonizzata: il bilanciamento tra l'esigenza di lotta all'evasione e la pienezza del diritto alla detrazione	
105	
3. Il principio di collaborazione alla prova della tutela degli interessi finanziari europei e l'interesse finanziario come metro di proporzionalità _____	113
4. (segue) L'autonomia procedurale degli Stati Membri e il relativo esercizio: un confine sempre più labile _____	119
5. Ne bis in idem europeo: la diversa impostazione della Corte Edu e della Corte di Giustizia _____	124
6. Il principio di legalità penale e la definitiva supremazia dell'interesse finanziario _____	133
Conclusioni _____	147
BIBLIOGRAFIA _____	158

L'interesse finanziario nell'ordinamento europeo: la funzione di finanziamento del bilancio e l'effettiva realizzazione delle competenze europee

1. La valorizzazione del concetto di interesse finanziario nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

Nel panorama ordinamentale unitario la tutela dell'interesse finanziario europeo sta assumendo, sia nella legislazione derivata, si pensi alla nuova direttiva PIF¹, sia, e soprattutto, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, da sempre motore dell'integrazione europea, un ruolo di primaria importanza. E ciò perché attraverso la migliore tutela dell'interesse finanziario passano almeno due degli obiettivi fondamentali, e all'origine, della politica europea: la più efficace realizzazione del mercato unico, possibile solo ove sia posto in essere un equo prelievo e una conseguente corretta allocazione delle risorse e l'implementazione delle politiche europee nei settori di competenza unionale².

Nell'ultima relazione della Commissione, riguardante la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea e le possibili

¹ 1 Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.; sul punto si veda *CUCCHIARA M.F., Lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: il Parlamento europeo approva la Direttiva PIF*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, 7-8; *BASILE E., Brevi note sulla nuova direttiva PIF, luci e ombre del processo di integrazione in materia penale*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12, 2017

² Fin dal preambolo del Trattato di Lisbona si legge che l'Unione europea intende “*promuovere il progresso economico e sociale dei loro popoli, tenendo conto del principio dello sviluppo sostenibile nel contesto della realizzazione del mercato interno e del rafforzamento della coesione e della protezione dell'ambiente, nonché ad attuare politiche volte a garantire che i progressi compiuti sulla via dell'integrazione economica si accompagnino a paralleli progressi in altri settori*”.

strategie di lotta contro la frode, si legge che nel 2014 sono state segnalate irregolarità nella gestione dei fondi europei, sia sul versante delle entrate sia sul versante delle spese, per un totale di 538 milioni di euro³. Dalla lettura della relazione si evince un concetto fondamentale, indispensabile punto di partenza per comprendere tutte le misure adottate in materia e la giurisprudenza della Corte di Giustizia: l'Unione europea e gli Stati membri *“condividono la responsabilità”* della tutela degli interessi finanziari e della conseguente lotta alla frode⁴. Da un lato, infatti, è compito delle autorità domestiche riscuotere le risorse proprie nazionali; dall'altro sono le stesse autorità nazionali a gestire l'ottanta per cento della spesa dell'Unione europea. Da ciò discende la fondamentale rilevanza assunta in tale settore dalla normativa sulla cooperazione amministrativa, sia nella fase dell'accertamento, sia in quella della riscossione, che offre agli Stati uno strumento in grado di garantire la corretta applicazione della normativa fiscale anche in un mercato, quale quello europeo, globalizzato e che pertanto conosce un'evoluzione significativa delle operazioni, regolari e irregolari, a carattere transfrontaliero⁵.

Tale impostazione, ispirata a un'ottica di collaborazione tra Stati e tra questi ultimi e l'Unione europea, trova conferma nei Trattati. La tutela dell'interesse finanziario viene cristallizzata, nel Trattato di Lisbona, al novello art. 325 TFUE⁶, rubricato

³ Relazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio; Tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea — Lotta contro la frode Relazione annuale 2014 del 31/7/2015. La base giuridica di tale relazione, che viene presentata dalla Commissione in collaborazione con gli Stati membri, è rinvenibile all'art. 325, p.5.

⁴ Relazione citata, p. 7 e ss.

⁵ Così il considerando n. 2 della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE. Sui rapporti tra interesse finanziario e normativa secondaria riguardante la cooperazione amministrativa si veda *amplius* il cap. II

⁶ Art. 325 TFUE: *“1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.*

“Lotta contro la frode”. Il legislatore europeo è pertanto ben consapevole del fatto che tale tutela passa necessariamente attraverso la cooperazione tra l’Unione e gli Stati membri, primi responsabili, con riferimento ai dazi doganali, pur di competenza esclusiva dell’Unione, e all’IVA, paradigma del tributo armonizzato, dell’accertamento e della riscossione delle risorse finanziarie europee, le c.d. risorse proprie.

E infatti l’art. 325 TFUE, in continuità con il precedente articolo 280 TCE, pone in capo agli Stati membri e alla stessa Unione l’obbligo congiunto di lottare contro le frodi e, in genere, le altre attività illegali che ledano gli interessi finanziari dell’allora Comunità, oggi Unione, europea. La citata disposizione, al paragrafo 2, sancisce il c.d. principio di assimilazione degli interessi domestici a quelli dell’Unione europea, richiedendo agli Stati di adottare, per combattere i fenomeni fraudolenti che ledano gli interessi europei, le stesse misure che adottano per tutelare i propri interessi finanziari, *rectius*, nel caso di una prospettiva nazionale, fiscali⁷.

2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

3. Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti.

4. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo.”

⁷ In materia di interesse fiscale si veda ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996; BORIA P., *L'interesse fiscale*, Giappichelli, 2002; DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, 1991.

Si tratta, in altre parole, di una particolare declinazione del meta-principio di effettività e equivalenza⁸, contenuto nell'art. 4, p. 3, TUE⁹. Tuttavia, se in base alla declinazione classica di tale principio, gli Stati membri non possono fornire una tutela minore ai diritti di fonte europea rispetto ai corrispettivi diritti di fonte nazionale, nell'ottica della tutela degli interessi finanziari muta il termine di paragone, che non è più l'attribuzione di un diritto in capo ai singoli, quanto piuttosto l'imposizione di un dovere in capo agli Stati nazionali. Questi ultimi devono parificare le misure poste in essere per tutelare i propri interessi fiscali a quelle poste in essere per le risorse di fonte europea. Il principio di autonomia procedurale degli Stati Membri, presupposto del tradizionale, e già ricordato, principio di equivalenza, si riflette infatti nel paragrafo 2 dell'art. 325, che, in definitiva, impedisce agli Stati di privare di effetto utile le norme dell'Unione europea che possano avere ricadute sulla gestione delle risorse¹⁰. Tale disposizione, richiedendo un livellamento tra la tutela offerta in caso di interessi nazionali a quella da apportare in caso di interessi europei, impone alle norme di attuazione nazionale di conformarsi all'obiettivo della tutela dell'interesse finanziario¹¹.

⁸ MICELI R., *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea* in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, 2009, Jovene; DANIELE L., *L'efficacia diretta delle direttive CEE nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale*, in *Il foro it.*, 4, 1991, 130; PIOVANI P., *Effettività (principio di)*, in *Enc. del diritto*, 14, Milano, 1965, 431. Sull'autonomia procedurale degli Stati membri si veda GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, in *Riv. Ita. Di Dir. Pub.*, fasc. 1, 2014, 1 e s.

⁹ 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."*

¹⁰ Relazione della Commissione, cit., p. 16: *"Le misure adottate dagli Stati membri abbracciano l'intero ciclo della lotta antifrode; esse attengono principalmente al settore degli appalti pubblici ma riguardano anche i conflitti di interesse, la criminalità finanziaria, la corruzione, i servizi di coordinamento antifrode nonché la definizione di frode e gli informatori"*

¹¹ Confronta Sentenza della Corte di Giustizia del 11 novembre 2005, causa C – 505/14, p. 40 e 44; Sentenza della Corte di Giustizia del 6 giugno 2013, causa C- 536/11, p. 21 e 27; Sentenza della Corte di Giustizia del 19 dicembre

Ecco che allora, in un'ottica di assimilazione degli interessi nazionali e di quelli europei e di leale collaborazione tra l'Unione e gli Stati, è demandato a questi ultimi di adottare tutte le misure necessarie per la tutela del ricordato interesse.

Il principio di assimilazione è stato per la prima volta enucleato dalla Corte di Giustizia nella storica sentenza *Mais Greco*¹². La sentenza appena menzionata si attaglia perfettamente all'oggetto di indagine. In tale occasione la Corte di Giustizia, accogliendo le doglianze formulate dalla Commissione europea, condannò la Grecia per aver omesso l'accertamento e il versamento alla Comunità di risorse proprie, fraudolentemente sottratte al bilancio comunitario per l'effetto dell'esportazione di alcune partite di granoturco jugoslavo, erroneamente indicate come di origine greca, in altro Stato membro e per non aver adottato provvedimenti adeguati per la tutela delle risorse proprie coinvolte. In sintesi, la repubblica Ellenica, non avendo utilizzato, per la tutela degli interessi comunitari, la stessa diligenza usata per situazioni simili nell'ordinamento domestico, non aveva correttamente garantito la portata e l'efficacia del diritto europeo¹³.

Lo sviluppo della nozione di interesse finanziario e il relativo interrogativo circa l'adeguatezza, in virtù del principio di assimilazione, della normativa nazionale ad assicurare l'obiettivo della lotta contro le attività fraudolente che ledono gli

2013, causa C-174/12, p. 40 e 41; Sentenza delle Corte di Giustizia del 15 dicembre 2011, causa C- 427/10, p. 22 e 42.

¹² Sentenza della Corte di Giustizia del 21 settembre 1989, Commissione c. Grecia, causa C- 68/88; *CIAN G., TRABUCCHI A., Commentario breve ai Trattati dell'Unione europea*, II ed., 2014, Cedam. Sul punto vedi anche *FABIO M., La tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di) *M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI*, 2013, Ipsoa, 359 e3 s.

¹³ Causa C – 68/88, cit., p. 24: “*A tal fine, pur conservando la scelta delle sanzioni, essi [gli Stati membri] devono segnatamente vagliare a che le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva*”

interessi finanziari è stato oggetto di numerose e recenti pronunce della Corte di Giustizia¹⁴, che sono giunte fino a ricomprendere nel perimetro dell'azione conformativa dell'art. 325 TFUE nei confronti della normativa nazionale anche il procedimento penale, qualora abbia ad oggetto reati che perseguano condotte potenzialmente lesive degli interessi finanziari.

Ciò posto, una corretta e sistematica ricostruzione della nozione di interesse finanziario trova il suo punto di partenza necessitato nell'analisi della struttura del bilancio dell'Unione europea. E ciò per due ordini di ragioni. La prima risiede nel fatto che la struttura del bilancio dell'Unione europea permette di determinare il *quantum* dell'interesse finanziario dell'Unione, mediante l'analitica ricostruzione delle risorse proprie che lo compongono. E ciò è maggiormente vero laddove si consideri che ogni lacuna nella riscossione delle risorse che formano il bilancio dell'Unione europea è riconducibile alla nozione di frode comunitaria, in grado pertanto di ledere l'interesse finanziario dell'Unione europea¹⁵.

La seconda riguarda invece il profilo funzionale di tali risorse. Tale secondo aspetto permette infatti di verificare, da un lato, la funzione redistributiva del bilancio dell'Unione europea e, dall'altro, quella imprescindibile di finanziamento e realizzazione delle competenze europee, realizzazione che potrebbe essere significativamente compromessa laddove non vi

¹⁴ *Inter alia*, sentenza della Corte di Giustizia del 26 febbraio 2013, causa C-617/10, caso Akerberg Fransson; sentenza della Corte di Giustizia del 8 settembre 2015, causa C – 105/14, caso Taricco; sentenza della Corte di Giustizia del 17 dicembre 2015, causa C – 419/14, caso WebMindLicenses.

¹⁵ Art. 1, par. 2, Regolamento 2988/95 del Consiglio, del 18 dicembre 1995: “Costituisce irregolarità qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità o ai bilanci da queste gestite, attraverso la diminuzione o la soppressione di entrate provenienti da risorse proprie percepite direttamente per conto delle Comunità, ovvero una spesa indebita”.

fossero le risorse necessarie o le stesse fossero considerevolmente scemate.

2. Struttura e natura giuridica dell'atto, *rectius* degli atti, di bilancio

La disciplina del bilancio unionale, non a caso posta nello stesso titolo del TFUE, il secondo, che contiene la norma circa la tutela degli interessi finanziari, trova la sua disciplina positiva negli articoli 310 e seguenti.

Il nesso inscindibile tra il sistema di finanziamento contenuto nella struttura del bilancio e la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea è evincibile già dalla norma di apertura del titolo, l'art. 310, che nell'ultimo paragrafo riprende significativamente il dettato dell'art. 325 TFUE¹⁶.

Tradizionalmente il bilancio viene definito come l'atto che permette un'efficace e razionale gestione e allocazione delle risorse¹⁷. Nel contesto normativo europeo tale facoltà non spetta esclusivamente all'atto di bilancio, ma è subordinata all'adozione di (almeno) altri tre atti¹⁸.

Il primo è rappresentato dalla decisione sulle risorse proprie che, a mente dell'art. 311, p. 2, viene adottata dal Consiglio, che segue una procedura legislativa speciale, deliberando all'unanimità, previa consultazione del Parlamento¹⁹. Il sistema

¹⁶ Art. 325, p. 6, TFUE: “L'Unione e gli Stati membri, conformemente all'articolo 325, combattono la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.”

¹⁷ PIAZZA I., *La redistribuzione delle risorse dell'Unione e i limiti istituzionali a una politica di sviluppo europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 6, 2016, 1761 e s.

¹⁸ Sulla procedura di adozione del bilancio si veda SANTINI A., *Unione Europea (bilancio della)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè, 821 e s.

¹⁹ La decisione attualmente in vigore è la decisione del Consiglio del 26 maggio 2014 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea (2014/335/UE, Euratom)

delle risorse proprie è stato introdotto con decisione del Consiglio negli anni Settanta e ha sostituito, segnando un notevole passo avanti nella storia dell'integrazione, il precedente sistema basato sui contributi finanziari degli Stati membri, avvicinando maggiormente l'allora Comunità all'idea di un soggetto politico in grado, parzialmente, di autofinanziarsi mediante risorse proprie²⁰.

Brevemente e anticipando quello che si dirà *funditus* appresso, costituiscono risorse proprie i dazi; i prelievi agricoli; l'aliquota uniforme sugli imponibili IVA armonizzati e l'aliquota uniforme sugli RNL degli Stati membri²¹.

Il secondo atto, strettamente collegato al primo, trova il suo fondamento giuridico nell'art. 311, p. 4, TFUE ed è rappresentato da un regolamento, adottato dal Consiglio all'unanimità, che stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie²². È eloquente come nei considerando di tale regolamento venga sottolineata la necessità, da parte degli Stati membri, di cooperare con la Commissione europea per garantire una corretta messa a disposizione delle risorse proprie, che non venga inficiata da fenomeni di frode o di altre irregolarità²³, a sottolineare, una volta in più, la linea direttrice di tutta la disciplina relativa alla dimensione finanziaria europea, legata alla imprescindibile cooperazione tra Stati membri e Unione europea che, sola, non avrebbe i mezzi necessari per garantire il recupero delle risorse.

Infine, sempre in un'ottica prodromica rispetto all'adozione dell'atto di bilancio, l'art. 312 TFUE richiede, al fine di assicurare un ordinato andamento delle spese dell'Unione,

²⁰ Decisione del Consiglio del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità.

²¹ Art. 2, decisione del Consiglio del 26 maggio 2014 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

²² Reg. (Ue, Euratom) N. 608/2014 del Consiglio del 26 maggio 2014 che stabilisce misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

²³ Considerando 2 e 4, Reg. N. 608/2014 del Consiglio cit.

l'adozione di un quadro finanziario pluriennale, anch'esso adottato dal Consiglio che delibera all'unanimità²⁴. Tale atto prevede i massimali annui degli stanziamenti per impegni di spesa e di pagamenti, suddivisi, i primi, per macrosettori²⁵. Il bilancio dell'Unione europea si articola in sei categorie di spesa²⁶. Esse sono: competitività per la crescita e per l'occupazione; coesione economica sociale e territoriale; crescita sostenibile e risorse naturali; sicurezza e cittadinanza, Europa globale e le spese amministrative. All'interno di ogni rubrica, il finanziamento è erogato principalmente attraverso programmi (ad esempio il programma per l'istruzione Erasmus+, il programma LIFE per l'ambiente, il programma Horizon 2020, Hercule III) o fondi.

Esso rappresenta uno strumento di programmazione finanziaria, su base quinquennale, che garantisce la prevedibilità di spesa e favorisce una gestione ottimale delle risorse.

Si arriva così all'atto di bilancio, la cui fisionomia ha subito un considerevole mutamento in seguito alle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona. Anche in tal caso i mutamenti vanno nel senso di una maggiore integrazione europea che viene garantita, in tale disciplina, dalla parificazione del ruolo del Parlamento a quello del Consiglio nel processo di decisione e dalla soppressione della distinzione tra spese obbligatorie e non obbligatorie²⁷. Parificare la funzione del Parlamento a quella del Consiglio ha un notevole impatto nel sistema europeo, anche e

²⁴ Reg. (Ue, Euratom) N. 1311/2013 del Consiglio del 2 dicembre 2013 che stabilisce il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2014 – 2020.

²⁵ Confronta Allegato I del QFP 2014 – 2020: crescita intelligente ed inclusiva; crescita sostenibile: risorse naturali; sicurezza e cittadinanza; ruolo mondiale dell'Europa; amministrazione; compensazioni.

²⁶ Le politiche dell'Unione europea, il Bilancio, Utilizzare al meglio le risorse disponibili, Un bilancio solido e forte determina la solidità e forza dell'Unione europea, disponibile al link: file:///C:/Users/elisa.midassi2/Downloads/budget_it.pdf

²⁷ BRANCASI A., *Il bilancio dell'Unione dopo Lisbona: l'apporto delle categorie del nostro ordinamento nazionale alla ricostruzione del sistema*, in *Diritto pubblico*, n. 3, 2010, 675 e s.

soprattutto a livello simbolico, se si considera che il Parlamento europeo è l'unica istituzione a essere eletta democraticamente dai cittadini europei. Nobilitare la funzione del Parlamento, elevandola ad autorità di bilancio, accanto al Consiglio, significa infatti assicurare un controllo maggiormente democratico sulla gestione delle risorse finanziarie dell'Unione, avvicinandola maggiormente alla visione nazionale di soggetto politico in grado di selezionare quali obiettivi perseguire, attività che passa necessariamente dalla disciplina del bilancio²⁸.

Nonostante tali mutamenti siano stati accolti favorevolmente dalla comunità scientifica, parimenti non è mancato chi ha sottolineato aspetti più carenti, in termini di innovazione, del quadro delineato.

E infatti, se da un lato, l'art. 310 TFUE parifica il ruolo del Parlamento a quello del Consiglio, elevando la posizione del primo, già parificata nel merito della procedura legislativa ordinaria, anche con riferimento all'adozione del principale atto di politica economica dell'Unione; dall'altro gli atti, sopra ricordati, che si pongono come *prius* logico all'adozione del bilancio, sono tutti contrassegnati dalla necessaria unanimità in seno al Consiglio. Tale *modus deliberandi* si traduce in istanze intergovernative di ispirazione internazionalistica, che segnano una parziale latitudine dalle logiche di integrazione politica europea²⁹.

3. La consistenza dell'interesse finanziario dell'Unione europea

²⁸ ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, 1996, cit., 36 e s.

²⁹ BRANCASIA., *Il bilancio dell'Unione dopo Lisbona: l'apporto delle categorie del nostro ordinamento nazionale alla ricostruzione del sistema*, cit.

3.1. Le risorse proprie tradizionali: dazi doganali

In via preliminare è opportuno fornire alcune cifre generali circa la consistenza del bilancio unionale.

Stando ai dati ufficiali forniti dall'Unione europea, il bilancio annuale ammonta a 145 miliardi di euro, somma ingente in termini assoluti e che tuttavia rappresenta solo l'uno per cento del PIL totale, rappresentato dalla sommatoria dei PIL dei singoli Stati membri³⁰.

All'interno delle entrate dell'UE, le risorse proprie c.d. tradizionali (dazi e prelievi agricoli) rappresentano il 10,3 per cento del totale.

È ormai patrimonio della storia del diritto dell'Unione Europea l'affermazione secondo la quale l'idea originaria di Comunità si fonda su quella di mercato³¹, all'interno del quale non circolano soggetti, ma *homines aeconomici*³². Una piena attuazione del mercato europeo è stata possibile attraverso due linee direttrici, una legata al riconoscimento delle libertà di circolazione e al connesso principio di non discriminazione³³; l'altra relativa

³⁰ Le politiche dell'Unione europea, Il bilancio, Utilizzare al meglio le risorse disponibili, disponibile online al seguente indirizzo: http://ec.europa.eu/pol/index_it.htm

³¹ Confronta l'art. 1 del Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, 1951: "Mediante il presente Trattato 'le Alte Parti Contraenti istituiscono fra loro una Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, basata su un mercato comune, su finalità comuni e su organi comuni"; sul punto si veda anche B. J.M Terra, P.J. Wattel, *European tax Law*, 2012, Wolters Kluwers, 9 e ss.

³² BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, in *I Principi europei del diritto tributario*, (a cura di) DI PIETRO A., TASSANI T., 2013, Cedam, 192 e s.

³³ In tema di libertà di circolazione si vedano, inter alia, MARINI L., *La libera circolazione delle merci*, in Tizzano (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2000, 170 e ss.; MATTERA A., *Il mercato unico europeo*, Torino, 1990; WESTERHOF J.G., *A comparison of the free movement of services and the free movement of goods: towards a single approach*, Stoccolma, Institute of European Law, 46, 1998; VAN DER MEI P., *Free movements of persons within the European Community*, Oxford, 2003; LASOK D., *The trade and Customs Law of the European Economic Community*, London, 1998. La disciplina del mercato unico e la rilevanza

all'introduzione di una tariffa doganale comune con riferimento agli scambi di merci con i paesi terzi. Linee direttrici, è bene sottolinearlo, fiscali e funzionalizzate alla realizzazione del mercato unico³⁴.

La Tariffa Doganale Comune, entrata in vigore il primo luglio del 1968, è stato il primo passo verso l'unione doganale, sfociata poi nell'adozione del codice doganale unico nel 1992³⁵.

La centralità delle risorse proprie tradizionali risiede nel fatto che le stesse, sole, siano espressione di una capacità impositiva autonoma dell'Unione europea, laddove invece il gettito derivante dall'IVA e dalla c.d. quarta risorsa (peraltro significativamente maggiore in percentuale rispetto a quello delle risorse autenticamente proprie) sia frutto di un trasferimento dagli Stati membri all'Unione³⁶. È dunque solo con riferimento a tali risorse che si va verso l'auspicata, seppur ancora ridotta, autonomia finanziaria che permette all'Unione europea di trasformarsi, gradualmente, da mercato unico a soggetto politico³⁷.

L'esigenza di assicurare una corretta riscossione dei dazi doganali e la loro primaria importanza come fonte di finanziamento europeo risulta già dai considerando del nuovo codice doganale³⁸. Codice doganale che pone in premessa

all'interno di quest'ultimo della nozione di interesse fiscale domestico sarà oggetto del II capitolo.

³⁴ DI PIETRO A., *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea*, 2003, Roma; FICHERA F., *Fisco e Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. Dir. Fin. e scienza delle finanze*, n.3, 2003, 430 e s.

³⁵ Il reg. 2913/1992 è stato sostituito dal codice doganale attualmente in vigore, che trova la sua regolamentazione nel Reg. 952/2013

³⁶ BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4, 2009, 361 e s. Sostiene l'autore: "[...] la creazione di un sistema doganale comune [...] rappresenta certamente un traguardo sotto il profilo di una politica fiscale che, sia pure limitata ad un certo ambito, può essere considerata come propria, che non comune agli Stati membri".

³⁷ PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto – Disciplina legislativa ed effetti – Spunti ricostruttivi*, 1977, Jovene, 147 e s.

³⁸ Regolamento (UE) N. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione. In materia di

l'esigenza di semplificare le procedure doganali, in modo da adeguare il quadro giuridico doganale alla migliore tutela degli interessi finanziari³⁹, tutela che viene affidata, dall'art. 3 dello stesso regolamento, alle Autorità Doganali nazionali.

La natura peculiare dei dazi doganali, e il nesso indissolubile sussistente tra lo *status* di risorsa propria e la loro corretta riscossione ai fini di una pronta messa a disposizione in favore dell'Unione, risulta, poi, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Quest'ultima ha infatti delineato un vero e proprio diritto (alla riscossione) basato sulle risorse proprie dell'Unione. Tale diritto sorge, nel caso dei prelievi doganali, nel momento in cui le autorità doganali siano in grado di calcolare l'esatto importo derivante dall'obbligazione doganale e di determinare correttamente il soggetto passivo. È affermazione costante del supremo giudice europeo quella secondo cui gli Stati membri non possano esimersi dall'accertare i crediti relativi ai dazi doganali, anche qualora questi siano in contestazione, perché un tale comportamento porterebbe all'inaccettabile conclusione di determinare uno squilibrio nell'equilibrio finanziario dell'Unione⁴⁰.

dazi doganali si vedano: PENNELLA N., *Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sui dazi e diritti doganali*, in *Giur. imp.*, 2012, 12 ss.; SCUFFI M. – ALBENZIO G. – MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013, 177 ss.; ARMELLA S., *Diritto doganale*, Milano, 2015, 66 ss.; ARDIZZONE G., *Il presupposto del tributo ed utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Rimini, 1984; UCKMAR V. (a cura di), *Intrecci fra mare e fisco*, 2015, 60 ss.; REUTER A. – FUCHS K., *Das neue Zollrecht der Europäischen Union*, 2016; WITTE P. – WOLFFGANG H.M., *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*, 2016; BRIGANTI F., *Mancata presentazione della merce nel regime doganale del transito: limitazioni probatorie e nascita dell'obbligazione*, in *Rass. Trib.*, 3, 2017.

³⁹ Considerando n. 11, 37 e 39, Nuovo Codice doganale Unico

⁴⁰ Sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Commissione c. Regno del Belgio, C-275/04, punti 59 e s; sentenza della Corte di Giustizia del 5 ottobre 2006, Commissione c. Regno dei Paesi Bassi, C-312/04, p. 59 e 60. Si legge al punto 67 di tale pronuncia: “[...] le autorità olandesi non avrebbero posto in essere l'attenzione necessaria alla tutela degli interessi finanziari della comunità. [...] le autorità interessate dovrebbero adottare

Leggendo le pronunce dei giudici lussemburghesi in tema di dazi doganali è possibile rinvenire un'interpretazione funzionalizzata di tutta la legislazione doganale, codice e norme di attuazione precipuamente, volta ad attribuire a tali norme il significato più adeguato a un efficace e rapido accertamento delle risorse⁴¹. E infatti la Corte di Giustizia ha più volte ribadito la necessità di un'interpretazione sistematica e di scopo nel caso di norme appartenenti all'ordinamento comunitario⁴². In altri termini le norme unitarie devono essere lette alla luce del loro contesto e degli obiettivi che le stesse si pongono. Questo vale ancor più in un ambito, come quello dei dazi doganali, di competenza esclusiva dell'Unione europea. Ebbene, nei casi riguardanti l'accertamento e la riscossione delle risorse proprie, dunque anche nel caso dei dazi doganali, il più importante di tali scopi risiede proprio nella tutela dell'interesse finanziario⁴³.

L'interpretazione, rigorosa, fornita dalla Corte di Giustizia, in materia di nascita dell'obbligazione doganale nel caso di irregolarità nel regime del transito comunitario esterno, può essere posta a riprova di tale lettura. I giudici lussemburghesi hanno infatti parificato l'omessa informazione all'ufficio di partenza relativamente all'arrivo delle merci all'ufficio di destinazione all'omessa presentazione delle stesse all'ufficio di

in tempo utile adeguati provvedimenti al fine di tutelare gli interessi finanziari della Comunità”.

⁴¹ In tema di interpretazione delle norme eurolunitarie si vedano: *BARASSI M.*, *L'interpretazione del diritto tributario europeo*, in *SACCHETTO C.* (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino; *BENGOETXEA J.*, *The Legal Reasoning of the European Court of Justice. Towards a European Jurisprudence*, Clarendon Press, Oxford; *D'ANGELO G.*, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013; *MERTENS DE WILMARS J.*, *Réflexions sur les méthodes d'interprétation de la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Cahiers de droit européen*, 1986; *KUTSCHER H.*, *Alcune tesi sui metodi d'interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista d'un giudice*, in *Riv. Dir. Eur.*, 1977; *MONACO R.*, *I principi di interpretazione seguiti dalla Corte di Giustizia delle comunità europee*, in *Scritti di diritto europeo*. Milano, 1972; *RUSSO E.*, *L'interpretazione dei testi normativi comunitari*, Milano, 2008

⁴² Sentenza della Corte di Giustizia del 3 settembre 2015, C-383/14; C-433/08; C-112/11; C-219/11

⁴³ Sentenza della Corte di Giustizia del 3 settembre 2015, C-383/14, cit., p. 20 e 21.

destinazione, così delineando un regime di nascita presuntiva dell'obbligazione doganale⁴⁴, idonea a tutelare il già ricordato

⁴⁴ Sentenza della Corte di Giustizia del 19 marzo 2009, Commissione c. Repubblica Italiana, C-275/07. Nel caso in parola la Commissione, nell'ambito di una procedura di inadempimento, chiedeva alla Corte di Giustizia di dichiarare che, avendo rifiutato il pagamento di interessi di mora per il ritardo nella contabilizzazione di risorse proprie, riferentesi ad operazioni doganali in occasione delle quali la merce era pervenuta nei termini all'ufficio di destinazione ma la relativa prova era stata tardivamente presentata all'ufficio di partenza, la Repubblica italiana era venuta meno agli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria sul sistema delle risorse proprie della Comunità. In esito ad un'indagine condotta dalla Repubblica italiana, veniva accertato che alcuni tra i documenti di transito considerati non appurati, in realtà, lo erano stati, benché fossero stati comunicati dall'ufficio di destinazione oltre i termini regolamentari (art. 379 dell'allora Regolamento di attuazione). In tale contesto l'Italia dichiarava la propria disponibilità a provvedere al pagamento degli interessi di mora relativi ai documenti di transito rimasti non appurati, contestando nel contempo la legittimità della pretesa avanzata dalla Commissione in relazione ai titoli appurati tardivamente. La Commissione, viceversa, deduceva che, qualora i termini previsti dall'art. 379 del regolamento d'applicazione siano scaduti senza che la prova della regolarità dell'operazione di transito sia stata fornita, lo Stato membro competente è tenuto, in conformità dell'art. 6 del regolamento n. 1552/89, ad iscrivere senza ritardo i dazi non contestati e coperti da garanzia nella contabilità e a metterli a disposizione della Commissione a norma dell'art. 10 del suddetto regolamento. Per quanto riguarda l'argomentazione della Repubblica italiana secondo cui gli interessi di mora relativi alle operazioni di cui trattasi non sarebbero dovuti in quanto l'obbligazione doganale non sarebbe mai sorta, la Commissione affermava che la formulazione dell'art. 379 del regolamento di attuazione dimostra esattamente il contrario, cioè che il sorgere dell'obbligazione doganale può essere ricollegato ad uno dei due presupposti strutturali da esso previsti, vale a dire l'esistenza di un'operazione doganale irregolare, oppure la mancata presentazione da parte del soggetto passivo della prova della regolarità di tale operazione. La Corte di Giustizia, aderendo alla tesi della Commissione, ha statuito che *“Avendo l'art. 379, n. 1, del regolamento di attuazione lo scopo di garantire un'applicazione diligente e uniforme delle disposizioni in materia di riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale nell'interesse di una rapida ed efficace messa a disposizione delle risorse proprie delle Comunità, la comunicazione dell'infrazione o dell'irregolarità deve, in ogni caso, avere luogo il più rapidamente possibile, ossia dal momento in cui le autorità doganali sono venute a conoscenza di tale infrazione o irregolarità, e quindi, eventualmente, ben prima della scadenza del termine massimo di undici mesi previsto da detto articolo”* In altri termini le autorità doganali italiane avrebbero dovuto presumere la presentazione delle merci all'ufficio doganale perché *“Occorre tuttavia considerare che, allo scadere del termine di cui trattasi, è sorto un diritto della Comunità sulle risorse proprie. Siffatta interpretazione è necessaria per garantire un'applicazione diligente e uniforme, da parte delle autorità competenti,*

interesse a una corretta riscossione di tale risorsa, in modo che la stessa sia il più rapidamente possibile messa a disposizione della Comunità⁴⁵.

3.2. La politica agricola comune

All'interno delle risorse proprie c.d. tradizioni, accanto ai dazi doganali, rientrano altresì i prelievi agricoli.

Fin dagli albori della Comunità Europea il mercato agricolo fu oggetto di particolare attenzione. Esso, conformemente agli articoli 38 e seguenti del Trattato di Roma⁴⁶, fu collocato tra i

delle disposizioni in materia di riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale nell'interesse di una rapida messa a disposizione delle risorse proprie della Comunità"

⁴⁵ Sentenza della Corte di Giustizia del 14 aprile 2005, Commissione c. Germania, C-104/02, p. 69. Nel caso in analisi la Commissione ha avviato una procedura di infrazione nei confronti della Germania constatando taluni ritardi nel regime del transito doganale che avevano originato un ritardo nella messa a disposizione delle risorse proprie. Secondo la Commissione, tali ritardi risultavano dal mancato rispetto del termine di quattordici mesi previsto agli artt. 49 del regolamento n. 1214/92 e 379 del regolamento d'applicazione, in combinato disposto con l'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1552/89. Il governo tedesco resisteva affermando che il termine di quattordici mesi è meramente indicativo cosicché la riscossione dei dazi può ancora avvenire dopo la scadenza di tale termine qualora la procedura di ricerca sia durata più di undici mesi. La Corte, avallando la tesi della Commissione, ha statuito che l'inosservanza del termine di undici mesi non impedisce di per sé la riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale nei confronti dell'obbligato principale. Tale termine, tuttavia, si rivolge soltanto alle autorità amministrative ed il suo scopo è quello di garantire un'applicazione diligente e uniforme, da parte di tali autorità, delle disposizioni in materia di riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale nell'interesse di una rapida messa a disposizione delle risorse proprie della Comunità. Pertanto *"l'osservanza del termine di undici mesi, pur essendo ininfluyente riguardo all'esigibilità dell'obbligazione doganale, riveste nondimeno per gli Stati membri un carattere tassativo riguardo ai loro obblighi comunitari attinenti alla messa a disposizione delle risorse proprie della Comunità"*. Pertanto, con riferimento alla sussistenza di un'obbligazione doganale, quando, come nei casi in analisi, le spedizioni sottoposte al regime del transito comunitario esterno non sono state presentate all'ufficio di destinazione nel termine prescritto dall'ufficio di partenza, si presume che l'obbligazione doganale sia sorta e che l'obbligato principale sia il debitore di quest'ultima.

⁴⁶ Oggi articoli 38 e seguenti del titolo III del TFUE

settori di intervento della Comunità mediante l'adozione di una politica comune dell'agricoltura e della pesca, volta a incrementare la produttività agricola, garantire un equo tenore di vita ai produttori e stabilizzare i mercati⁴⁷.

Tali prelievi⁴⁸ si atteggiavano quali dazi all'importazione di prodotti originari da paesi terzi e hanno lo scopo fondamentale di tutelare la produzione agricola europea, che risulterebbe danneggiata se non fosse previsto un meccanismo di compensazione che livelli la differenza tra i prezzi medi praticati nel mercato mondiale e quelli, significativamente superiori, praticati all'interno del mercato unico europeo⁴⁹.

All'interno della politica agricola eurounitaria il meccanismo delle restituzioni all'esportazione⁵⁰, oggetto di numerose pronunce della Corte di Giustizia, permette di cogliere i profili di tutela legati all'interesse finanziario.

In base all'art. 3 del Reg. 800/1999, all'atto dell'uscita del prodotto dal territorio doganale unitario, e dunque all'atto dell'importazione in un paese terzo, sorge per il produttore agricolo il diritto alla restituzione. Come anticipato la restituzione ha come scopo quello di riequilibrare i prezzi dei prodotti europei con quelli presenti sul mercato mondiale. In altri termini, poiché il costo di produzione nella UE può risultare molto elevato, innalzando così anche i prezzi di vendita, l'intervento dell'Unione è teso al sostegno degli

⁴⁷ GIANCANE G., *Diritto doganale nazionale e comunitario – Coordinamento e commento delle disposizioni normative e amministrative*, Edizioni Laurus Robuffo, 1998, 167 e s.

⁴⁸ Attualmente regolati dal Regolamento (UE) N. 1306/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 sul finanziamento, sulla gestione e sul monitoraggio della politica agricola comune e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 352/78, (CE) n. 165/94, (CE) n. 2799/98, (CE) n. 814/2000, (CE) n. 1290/2005 e (CE) n. 485/2008

⁴⁹ CERIONI F., *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di) SCUFFI M., ALBENZIO G., MICCINESI M., 2014, Ipsa, 187 e s.

⁵⁰ Regolamento (CE) n. 800/1999 della Commissione del 15 aprile 1999 recante modalità comuni di applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli

esportatori di prodotti agricoli al fine di agevolare la commercializzazione del prodotto europeo nei mercati dei Paesi terzi a prezzi più concorrenziali e competitivi. Ciò costituisce, indirettamente, uno stimolo all'esportazione del prodotto unionale⁵¹.

Va da sé che ogni irregolarità comporta la revoca della restituzione indebitamente ottenuta: il beneficiario della restituzione sarà pertanto obbligato a rimborsare l'importo dovuto, maggiorato degli interessi maturati. Ed è bene sottolineare che la natura giuridica di tale restituzione non è sanzionatoria: l'obbligo di restituire il beneficio indebitamente percepito è la conseguenza dell'aver artificiosamente paventato la sussistenza delle condizioni necessarie, richieste dal diritto dell'Unione, per ottenerlo⁵².

Il regolamento citato contiene una disciplina rigorosa, rubricata "*Misure specifiche di tutela degli interessi finanziari della Comunità*", che disciplina i casi di possibile irregolarità del funzionamento del meccanismo, consistenti nel dubbio circa la destinazione effettiva del prodotto nel territorio extra-UE⁵³.

La disciplina circa le restituzioni all'esportazione si intreccia inevitabilmente, nella giurisprudenza dei giudici lussemburghesi, con quella del regolamento relativo alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea⁵⁴. Quest'ultimo, dopo aver fornito una definizione di irregolarità, che, come già ricordato, consiste in qualsiasi violazione di una disposizione del diritto unitario derivante da un'azione o da un'omissione dell'operatore economico che possa comportare un pregiudizio per il bilancio dell'Unione⁵⁵, stabilisce, nello stesso articolo, un

⁵¹ Considerando n. 36 Reg. 800/1999: "*considerando che il pagamento delle restituzioni prima della trasformazione ha lo scopo di porre i prodotti comunitari su un piano di parità con i prodotti importati dai paesi terzi, destinati alla trasformazione ed alla riesportazione*"

⁵² Sentenza della Corte di Giustizia, del 12 dicembre 2013, C-116/12

⁵³ Art. 20, Reg. 800/1999

⁵⁴ Reg. n. 2988/1995

⁵⁵ Art. 3, p.1, Reg. 2988/1995

termine generale di prescrizione per le azioni giudiziarie volte al recupero delle somme indebitamente sottratte al bilancio unitario, consistente in quattro anni dalla commissione dell'irregolarità. Durante tale periodo le autorità competenti dei singoli Stati membri agiscono, in nome e per conto dell'Unione, per recuperare i vantaggi indebitamente percepiti dai beneficiari e tutelare così le risorse dell'Unione⁵⁶. Gli Stati membri, tuttavia, possono, in virtù del paragrafo 3 dello stesso articolo, continuare ad applicare termini di prescrizione più generosi, purché rispettosi dei principi generali del diritto dell'Unione⁵⁷. In tale ottica, sebbene gli Stati mantengano la loro autonomia procedurale, un termine eccessivamente lungo sarebbe contrario allo scopo generale della normativa e dunque incompatibile con il diritto dell'Unione europea⁵⁸.

È proprio con riferimento al *dies a quo* per la commisurazione del periodo di prescrizione che si coglie la funzionalizzazione della normativa alla miglior tutela dell'interesse finanziario, in un settore, come quello della PAC, finanziato da risorse proprie e che persegue un obiettivo delineato dai Trattati, quello di incentivare e tutelare il mercato agricolo. La Corte, interrogata sulla scelta se fare decorrere il termine dall'azione od omissione dell'operatore o dall'effettivo pregiudizio arrecato alle casse unitarie, ha optato per una soluzione quanto più garantista degli interessi comunitari. Il *dies a quo*, infatti, per assicurare la tutela degli interessi finanziari, deve necessariamente collocarsi alla data dell'evento sopraggiunto per ultimo che può consistere, alternativamente, nella data dell'effettivo pregiudizio, se questo si colloca successivamente all'azione od omissione dell'operatore o nella data di tale azione od omissione, qualora quest'ultima sia successiva all'indebito vantaggio⁵⁹.

⁵⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, del 17 settembre 2014, C-341/13, p. 50

⁵⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, del 2 marzo 2017, C-584/15, p. 72

⁵⁸ C-341/13 cit., p. 60 e 61: “[...] concedere a dette autorità un termine di trent’anni va oltre quanto necessario ad un’amministrazione diligente”.

⁵⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 6 ottobre 2015, C- 59/14, p. 19-26

3.3. L'Imposta sul valore aggiunto e la sua funzione di finanziamento

Proseguendo con l'analisi delle risorse proprie unitarie si arriva alla risorsa IVA che, notoriamente, è costituita dall'entrata derivante dall'applicazione di un'aliquota uniforme per tutti gli Stati membri agli imponibili IVA armonizzati⁶⁰. Anch'essa è espressione di un interesse finanziario europeo, condiviso con e tutelato da gli Stati membri, a cui sono demandati l'accertamento e la riscossione del tributo armonizzato⁶¹.

Fino al 1969 le spese di funzionamento dell'allora CEE erano in larga misura assicurate tramite i prelievi sulle importazioni di prodotti agricoli da paesi terzi⁶². Fu la Commissione (allora esecutiva della CEE) a comprendere la necessità del reperimento di risorse proprie per finanziarie lo sviluppo delle politiche europee⁶³. Lo scopo era quello di arrivare, entro il 1975, alla formulazione di un bilancio autonomo. Partendo dalla considerazione che le entrate provenienti dai prelievi agricoli e dai dazi doganali non fossero sufficienti ad assicurare l'equilibrio del bilancio delle Comunità, il Consiglio inserì tra le risorse proprie quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, ottenute mediante applicazione di un tasso non

⁶⁰ Art. 2, p.1, lett. b) della decisione del Consiglio del 26 maggio 2014 relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea; considerando n. 8 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: “[...]il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie.”

⁶¹ MONDINI A., *Il principio di neutralità dell'IVA, tra “mito” e perfettibile realtà*, in *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di) DI PIETRO A. e TASSANI T., 2013, Cedam, 276 e s.

⁶² PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto – Disciplina legislativa ed effetti – Spunti ricostruttivi*, cit., 146 e s.

⁶³ *Ibidem*

superiore all'uno per cento su di una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri, secondo norme comunitarie⁶⁴.

Tradizionalmente si afferma che l'imposta sul valore aggiunto sia un tributo geneticamente comunitario, la cui attuazione è demandata agli Stati membri⁶⁵. Nonostante la Corte di Giustizia riconosca un certo margine agli Stati membri, derivante ancora una volta dal principio di autonomia procedurale, nell'assicurare la corretta attuazione del tributo, nell'esercizio di tale discrezionalità, gli Stati, come poco sopra osservato con riferimento ai dazi doganali, hanno l'obbligo di assicurare una riscossione effettiva dell'IVA, in quanto risorsa propria, al fine di garantire una rapida messa a disposizione della stessa⁶⁶. Gli Stati membri, in definitiva, hanno l'obbligo di garantire il prelievo integrale dell'IVA e la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione dell'IVA determina una riduzione delle risorse proprie che devono essere iscritte in bilancio⁶⁷.

⁶⁴ Art. 4, p. 2, della Decisione del Consiglio del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità

⁶⁵In materia di IVA, senza presunzione di esaustività: *GALLINA U., IVA: il meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1968; *BERLIRI A., L'imposta sul valore aggiunto: studi e scritti vari*, Milano, 1971; *PERRONE CAPANO R., L'imposta sul valore aggiunto : disciplina legislativa ed effetti, spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977; *GALLO F., Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; *BOSELLO F., L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, 1979; *CENTORE P., Codice dell'IVA comunitaria e delle accise*, Milano, 1995; *TERRA B.J.M., The place of supply in European VAT*, Boston, 1998; *COMELLI A., IVA comunitaria e IVA nazionale : contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; *CENTORE P., IVA europea : aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, Milano, 2006; *TERRA B.J.M., A guide to the european vat directives*, Amsterdam, 2006; *MANDÒ G., Manuale dell'imposta sul valore aggiunto: con massimario*, Milano, 2013.

⁶⁶ Sentenza della Corte del 17 luglio 2008, Commissione c. Repubblica italiana, C- 132/06

⁶⁷ Tali principi sono stati ribaditi, da ultimo nella Sentenza della Corte di Giustizia del 7 aprile 2016, C- 546-14, nella quale sebbene la Corte abbia concluso per la non incompatibilità di un regime nazionale che ammetta un pagamento parziale di un credito IVA da parte di un imprenditore in stato di

Attualmente la risorsa IVA costituisce il 13,07 per cento del totale delle entrate che formano il bilancio dell'Unione europea⁶⁸. La Commissione europea ha quantificato il divario IVA tra il totale riscosso e il totale dovuto in 168 miliardi di

insolvenza poiché questo non costituisce, come nei casi precedentemente citati, una rinuncia generalizzata alla riscossione dell'IVA, ha comunque ribadito che l'autonomia procedurale degli Stati in relazione all'attuazione del tributo "è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione", p. 21. Sul punto si veda altresì Sentenza della Corte di Giustizia, 17 luglio 2008, C-132/06, in tema di condono fiscale. In tale occasione la Corte ha ribadito che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta. Nonostante gli Stati membri godano di una certa libertà nello stabilire i metodi per accertare il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi, tale libertà "è limitata dall'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e da quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme di tutti loro". La Corte ha dunque ritenuto incompatibile con il diritto unionale la normativa italiana di cui alla l. 289\2002 che, all'art. 8, prevedeva la presentazione di una dichiarazione integrativa dell'IVA. Tale dichiarazione comportava, relativamente agli importi pari alla maggiore IVA, l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie, l'esclusione della punibilità del contribuente interessato per alcuni reati tributari e comuni e l'esclusione di ogni accertamento tributario. Nel giudizio della Corte tale normativa permetteva ai contribuenti di sottrarsi definitivamente agli obblighi tributari discendenti dal tributo e alle sanzioni dovute per il mancato rispetto degli stessi, versando una somma forfettaria invece di un importo proporzionale al fatturato realizzato. Tali somme forfettarie sono state ritenute dalla Corte sproporzionate rispetto all'importo che il soggetto passivo avrebbe dovuto versare sulla base del volume d'affari risultante dalle operazioni da lui effettuate, ma non dichiarate. La Corte ha dunque concluso che "La Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE". Dello stesso tenore Sentenza della Corte di Giustizia, 11 dicembre 2008, C-174/07, p. 37.

⁶⁸ GNES. M, CHITI E., *Cronache europee 2015*, in *Riv. Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 4, 2016, 1113 e s.

euro, di cui 50 attribuibili ai soli fenomeni di frode transfrontalieri⁶⁹.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa alla tutela degli interessi finanziari viene portata alle massime conseguenze interpretative proprio in tema di frodi IVA⁷⁰.

La Corte di Giustizia, infatti, giunge ad affermare che sovrattasse e procedimenti penali riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, costituiscano un'attuazione della direttiva IVA, e segnatamente dell'art. 273, a mente del quale gli Stati membri "possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni". In altre parole la Corte piega il procedimento penale alle esigenze europee, evidenziando come i mezzi istruttori attuati nell'ambito del procedimento penale, in caso di reati che possono ledere gli interessi finanziari europei, per il tramite di costruzioni artificiose, abbiano uno scopo che risponde a un obiettivo di interesse generale, di natura finanziaria, tutelato dall'Unione⁷¹. Anche in questo ambito, dunque, si assiste a una lettura di scopo della normativa

⁶⁹ TESORIERO S., *La cooperazione transazionale nelle indagini in materia di frodi IVA e doganali: strumenti tradizionali e nuove opportunità*, in *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali – L'impatto dell'EIO sulla cooperazione transazionale*, (a cura di) DI PIETRO A. e CAIANIELLO M., 2017, Cacucci, 4 e s. Sul concetto di frode IVA si veda PARLATO A., *Frode comunitaria*, in *Enciclopedia del diritto*, 2007, Giuffrè; GIOVANARDI A., *Le Frodi IVA – profili ricostruttivi*, 2013, Giappichelli; MONDINI A., *La tutela degli interessi dell'Unione contro le frodi Iva a catena: confronto tra i modelli di responsabilità tributaria e sanzionatoria nell'esperienza italiana*, in *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali – L'impatto dell'EIO sulla cooperazione transazionale*, op. cit., 267 e s.; GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013; BORSELLI F., *Organised VAT fraud : features, magnitude, policy perspectives*, Roma, 2011.

⁷⁰ Sul punto si veda *amplius* il capitolo III

⁷¹ Sentenza della Corte di Giustizia del 17 dicembre 2015, C- 419/14; Sentenza della Corte di Giustizia del 7 dicembre 2010, C-285/09; Sentenza della Corte del 26 febbraio 2013, C-617/10

europea che arriva ad abbracciare, con un significativo ampliamento dell'ambito di attuazione del diritto unitario, financo le procedure penali nazionali, tradizionalmente estranee all'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea.

In ambito IVA, pertanto, si assiste a una duplice tutela dell'interesse finanziario: da un lato quella fiscale e dall'altro quella penale.

Così, come emerge già dai considerando della sesta direttiva IVA, l'armonizzazione dell'imposta è funzionale a garantire l'efficienza del mercato unico, e successivamente del mercato interno, e deve garantire la massima neutralità per gli operatori economici. La Corte ha in numerose occasioni dichiarato che la sesta direttiva deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale, che è inerente al sistema comune di IVA che si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA⁷². In tale ottica l'intero settore dell'imposizione indiretta sui consumi è stato oggetto di intervento adottando lo strumento e il modello dell'armonizzazione: gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero essere, per quanto possibile, armonizzati (quanto agli elementi fondamentali dell'imposizione, dalla base imponibile all'aliquota, dagli obblighi documentali al meccanismo di applicazione) se non uniformati almeno ad un livello minimale, in modo da assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri. Tale obiettivo, consacrato al considerando 45 della direttiva IVA, evidenzia la *ratio* della normativa in parola: garantire la neutralità dell'imposizione, mediante sistemi nazionali di attuazione efficaci, ora adiuvati anche in campo IVA da un regolamento

⁷² Inter alia, Corte di Giustizia, sentenza 8 dicembre 2005, C-280/04; Conclusioni dell'Avvocato Generale Sharpston, presentate il 25 ottobre 2007, C-132/06.

sulla cooperazione⁷³, così da assicurare la parità nel mercato degli operatori⁷⁴. In altri termini la neutralità dell'imposta, assicurata solo con un meccanismo fisiologico di applicazione della stessa, è garanzia di efficacia dei consumi e, sola, può assicurare la piena realizzazione del mercato.

A tale obiettivo viene conferita forza giuridica di vero e proprio vincolo⁷⁵ per gli Stati che devono assicurarne la realizzazione, in un'ottica di leale cooperazione con l'Unione europea, seguendo il paradigma delle competenze per attribuzione (art. 5 TUE). Ecco allora che per assicurare tale obiettivo i procedimenti penali riguardanti reati fiscali in materia di IVA diventano attuazione della Direttiva IVA, e segnatamente dell'art. 273. Il procedimento penale nazionale viene dunque piegato alle esigenze europee e i mezzi istruttori attuati nell'ambito dello stesso, in caso di reati che possono ledere gli interessi finanziari europei, assumono uno scopo che risponde a un obiettivo di interesse generale, di natura finanziaria, tutelato dall'Unione⁷⁶.

⁷³ Reg. UE 904/2010. In materia di cooperazione si vedano: *FERNÁNDEZ MARÍN F.*, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 453 e ss.; *DI PIETRO A.*, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 655; *CAPOLUPO S.*, *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 974 ss.; *CENTORE P.*, *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 3944 ss.; *CERIONI F.*, *La cooperazione amministrativa IVA fra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1138 ss.

⁷⁴ *DI PIETRO A.*, *Incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario*, in *ROSSI L.S.*, *DI FEDERICO G.*, *L'incidenza del diritto dell'unione europea sullo studio delle discipline giuridiche*, Napoli, 2008, 291-304, parla di forza giuridica del vincolo di obiettivo che risiede nel mercato.

⁷⁵ L'espressione appartiene a *DI PIETRO*, *Incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario*, cit.

⁷⁶ Sentenza WebMindLicenses della CGE, 17 dicembre 2015, causa C- 419/14; Sentenza Akerberg Fransson, del 26 febbraio 2013, C-617/10. Sul punto si veda *funditus* capitolo III.

3.4. L'aliquota uniforme al reddito nazionale lordo, c.d. quarta risorsa

La risorsa consistente nell'applicazione di un'aliquota uniforme sul reddito nazionale lordo (RNL) di ciascun stato membro è la più consistente, in termini percentuali e assoluti, a livello quantitativo⁷⁷. Si tratta di una risorsa che, a differenza delle precedenti, espressione di una (almeno parziale) autonomia finanziaria dell'Unione, si fonda sul trasferimento di risorse pubbliche dagli Stati alla Comunità. L'aliquota è comune⁷⁸ e permette agli Stati di contribuire proporzionalmente alle proprie risorse.

L'aliquota applicabile al reddito nazionale lordo è affidata all'atto di bilancio, ex art. 2 della Decisione 2014/335/UE. Quest'ultima, tuttavia, stabilisce che l'importo totale delle risorse proprie attribuite all'Unione per gli stanziamenti annuali per i pagamenti non può superare l'1,23% della sommatoria totale del RNL di tutti gli Stati membri.

È proprio tale ultima risorsa a porre in evidenza le carenze, in termini di autonomia finanziaria, del bilancio unitario⁷⁹. E questo perché tale forma di trasferimento, dagli Stati all'Unione, rivela il minore grado di autonomia di quest'ultima rispetto ai primi, poiché la capacità di agire, e di finanziare le proprie politiche, passa necessariamente attraverso il reperimento indipendente di risorse⁸⁰. Non così nel caso

⁷⁷ PIAZZA I., *La redistribuzione delle risorse dell'Unione e i limiti istituzionali a una politica di sviluppo europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, cit.: “[...] nel bilancio europeo per il 2016, essa ammontava a più del 70 per cento delle entrate totali dell'Unione, percentuale che rimane sostanzialmente inalterata nel bilancio del 2017”

⁷⁸ Art. 2, p.1, lett. c, Decisione del Consiglio del 26 maggio 2014 relativa al sistema delle risorse proprie

⁷⁹ In tal senso ROSSOLILLO G., *Autonomia finanziaria e integrazione differenziata*, in *Diritto dell'Unione europea*, n. 4, 2013, 793 e s.

⁸⁰ *Ibidem*, 2 e s.: “In effetti, perché un'organizzazione internazionale, anche finanziata unicamente tramite risorse fiscali, acquisisca un grado di autonomia rilevante, l'entità delle risorse disponibili deve essere sufficiente

dell'aliquota sul RNL, inizialmente concepita al solo scopo di colmare eventuali insufficienze derivanti dall'ammontare totale delle altre risorse, attualmente invece finanzia la maggior parte del bilancio dell'Unione Europea⁸¹.

3.5. Aspetti perfettabili del sistema delle risorse proprie: l'integrazione alla luce dell'autonomia finanziaria

Consapevole dell'inadeguatezza del sistema relativo alle finanze pubbliche europee e conscia che l'opacità e la complessità dello stesso, che lo rende pienamente fruibile solo a taluni specialisti, indebolisce il perseguimento degli obiettivi unitari, la Commissione europea ha proposto una riforma del sistema delle risorse proprie⁸². Tale proposta di riforma pone due obiettivi: quello di garantire un'implementazione del finanziamento delle spese UE e quello di integrare il numero crescente di meccanismi di correzione⁸³ previsti a favore degli Stati, in modo che questi ultimi non percepiscano più il contributo economico fornito alla Comunità come una mera spesa gravante sul bilancio nazionale, quanto piuttosto come un'opportunità di crescita economica.

Nell'ottica della Commissione europea la predisposizione di un nuovo quadro di risorse proprie, con una conseguente implementazione del gettito a disposizione dell'Unione, contribuirebbe a migliorare il risanamento finanziario

a finanziarie le attività attribuite alla sua competenza ed essere decisa dall'organizzazione stessa."

⁸¹http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/it/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.5.1.html

⁸² Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione Europea, COM (2011) 510 def.

⁸³ PIAZZA I., *La redistribuzione nella disciplina delle risorse dell'Unione e i limiti istituzionali a una politica di sviluppo europea*, op. cit.: "La decisione sulle risorse proprie [...] prevede anche una serie di correzioni in favore di taluni Stati membri [...] dovute alla necessità di rimediare a squilibri di bilancio eccessivi che si determinano, per taluni Stati, tra le risorse che questi versano all'Unione e quelle che da essa ricevono".

necessario in seguito alla crisi mondiale esplosa nel 2008 e consentirebbe di garantire un nesso più stretto tra le risorse e gli obiettivi di politica UE, ad oggi esistente solo nel settore doganale.

Oltre agli obiettivi di semplificazione della disciplina del bilancio e di diminuzione della quota relativa all'aliquota sul RNL, che dovrebbe passare dall'attuale 70 per cento al 40, secondo le stime della Commissione, il vero fulcro della proposta risiede nell'introduzione delle nuove risorse. Esse dovrebbero consistere in un'imposta sulle transazioni finanziarie e in una nuova risorsa IVA, rimodellata in base alle indicazioni contenute nel libro Verde sul futuro del tributo⁸⁴.

Se la seconda risorsa è rimasta, allo stato dell'arte, completamente inattuata, così non può dirsi per l'imposta sulle transazioni finanziarie, c.d. Tobin Tax⁸⁵, che in seguito all'autorizzazione del Consiglio per una cooperazione rafforzata, è stata introdotta da 11 Stati membri, fra cui l'Italia⁸⁶. È bene sottolineare, tuttavia, che il gettito derivante da tale imposta non confluisce ancora nel bilancio unitario⁸⁷.

Tale tributo è stato inserito dalla l. 228\2012 (la legge finanziaria) e prevede un'imposta sulle transazioni finanziarie pari allo 0,2% del valore della transazione. Essa si applica sul

⁸⁴ Libro Verde sul futuro dell'IVA Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente, COM (2010) 695 definitivo

⁸⁵ In materia di Tobin Tax, si vedano GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione Europea fra integrazione e unificazione*, Napoli, 2015; FRANSONI G., *Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 6, 2013; CORASANITI G., *L'imposta sulle transazioni finanziarie nella normativa italiana*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2013, 12, 15; FRANSONI G., *L'imposta sulle transazioni finanziarie relative ad azioni*, in *I Contratti*, 6, 2013, 632 ss.; GIOVANNINI A., *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto*, in *Rass. trib.*, 1, 2012, 169 e ss.

⁸⁶ Art. 1, co. 491, l. 228/2012. Attualmente tuttavia l'imposta sulle transazioni finanziarie è stata mantenuta solo da Italia e Francia.

⁸⁷ MAJOCCHI A., *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio dell'Unione europea*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4, 2015, 467 e s.

trasferimento della proprietà di azioni e altri strumenti finanziari di cui all'art. 2346, co.6, c.c., emessi da società residenti. L'imposta, indeducibile ai fini delle dirette e dell'irap, grava sul soggetto a favore del quale avviene il trasferimento e, in caso di operazioni su strumenti finanziari derivati, su ciascuna delle parti. Essa, *breviter*, è connotata da un triplice presupposto: si applica nei confronti delle operazioni di trasferimento della proprietà di azioni, strumenti partecipativi e titoli rappresentativi, sulle operazioni relative a strumenti derivati e altri valori mobiliari nonché nei confronti delle operazioni ad alta frequenza che interessino tutti tali strumenti finanziari.

4. Una base modesta per le finanze pubbliche europee

Proseguendo nell'analisi della disciplina del principale atto di politica economica in Unione europea, dunque, è facile constatare come la base finanziaria di risorse proprie disponibile a favore dell'Unione per attuare un'autentica politica fiscale sia ancora ridotta⁸⁸. E ciò accade perché il bilancio, sottoposto a una regolamentazione formale assai rigida, condiziona l'attuazione dell'atto, autenticamente europeo per genesi, stante la procedura di co-decisione tra Parlamento e Consiglio, all'adozione di altri atti, la decisione relativa alle risorse proprie e il piano di spesa pluriennale, che rilevano invece una logica puramente intergovernativa.

In altri termini il consenso del singolo Stato all'Unione è strettamente legato a logiche sinallagmatiche, che non accettano un disequilibrio tra quanto versato e quanto ricevuto. Ci si riferisce principalmente al meccanismo dei c.d. saldi netti, che prevede che ogni Stato membro, che sostenga un onere

⁸⁸ *BASILAVECCHIA M., L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea, op. cit.*

eccessivo in relazione alla sua prosperità, possa beneficiare di una correzione, il saldo netto appunto, ossia che si veda restituito, in sede di decisione sulle risorse proprie, il differenziale tra il versamento al bilancio dell'Unione e il ricevuto in base alle politiche finanziate da tali risorse⁸⁹.

In tale contesto è stato lucidamente constatato il divario tra la normativa di bilancio, incapace di incidere significativamente sull'allocazione efficace di risorse, e l'iper normativizzazione derivata europea, talvolta auto-applicativa, che permea svariati settori della vita pubblica, quali, a titolo esemplificativo, la disciplina della concorrenza, del mercato, dei consumatori, la normativa ambientale, quella legata agli appalti⁹⁰.

A livello europeo, in definitiva, si registra la perdurante assenza di un soggetto politico autonomo, l'Unione appunto, in grado di reperire risorse autenticamente proprie e di regolare conseguentemente la leva fiscale per realizzare le proprie politiche, *in primis* perché la quasi totalità delle risorse a disposizione dell'Unione europea è frutto di un trasferimento dal gettito nazionale a quello unitario.

È possibile dunque affermare che, nonostante il sistema delle risorse proprie e in generale della disciplina di bilancio abbiano subito diverse modificazioni dal 1957 ad oggi, l'Unione europea non riesce a darsi un sistema di finanziamento autonomo che sia dotato di una risorsa autenticamente propria, cioè che sfugga al movimento di gettito che dallo Stato arriva all'Unione europea, per poi tornare allo Stato. In altri termini è possibile concludere che il sistema eurounitario sia ad oggi incentrato su meccanismi di finanza derivata⁹¹.

⁸⁹ BRANCASI A., *Le procedure del bilancio europeo*, in *Aperta Contrada*, Atti del seminario "L'Università per l'Europa. Verso l'Unione politica", La Sapienza, novembre 2013

⁹⁰ DE IOANNA P., *Regole fiscali e democrazia europea: un tornante cruciale nello sviluppo dell'Unione*, in *Rivista delle Politiche sociali*, n. 1, 2014

⁹¹ DI RENZO L., PERRONE CAPANO R., *Diritto della finanza pubblica europea*, Napoli, 2008, 230 e ss.

Ecco allora che si giustifica e si comprende la natura primaria del bilancio dell'Unione europea: quella redistributiva. In seguito al reperimento delle risorse, infatti, le stesse vengono ridistribuite tra i vari Stati membri, principalmente attraverso la costituzione dei fondi strutturali di investimento per gli Stati Membri⁹².

Se in principio le risorse dell'Unione europea servivano esclusivamente al finanziamento delle spese amministrative della stessa UE⁹³, attualmente queste ultime costituiscono solo il 6 per cento del bilancio totale unitario, che per il restante 94 per cento finanzia attività concrete sul territorio dei paesi membri.

Nonostante le criticità relative al sistema delle risorse proprie, e in generale all'assenza di un'effettiva autonomia finanziaria in capo all'Unione, è innegabile registrare come le entrate del bilancio UE vengano integralmente spese per dare consistenza agli obiettivi indicati nell'art. 3 del TUE e ai c.d. beni pubblici europei, fra cui spiccano, a titolo esemplificativo, la Pac⁹⁴, le reti trans-europee di trasporto, il mercato unico, la crescita sostenibile, la ricerca⁹⁵. In altri termini, le risorse vengono messe in comune in quei settori laddove, secondo una logica

⁹² Regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, e che abroga il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio

⁹³ PRESSICH R., *Bilancio UE: un po' di storia*, in *Nota per il gruppo di studio Astrid sul bilancio comunitario*, 2009, 1 e s.

⁹⁴ In materia di politica agricola comune, senza presunzione di esaustività, si vedano, ZECCHIN F., *La tutela del produttore agroalimentare fra tentativi di riequilibrio del potere contrattuale e misure di sostegno*, in *Europea e diritto privato*, 4, 2017; BIANCHI D., *La politica agricola comune (PAC): tutta la PAC, niente altro che la PAC!: compendio di diritto agrario comunitario*, Pisa, 2007

⁹⁵ RUSSO F., *I Beni pubblici europei*, in *Il Finanziamento dell'Europa*, (a cura di) M.T. Salvemini e F. Bassanini, 2010, Passigli Editore, 159 e s.

ispirata alla sussidiarietà, la mancanza di un coordinamento unitario farebbe venir meno gli obiettivi perseguiti⁹⁶.

5. La funzione di redistribuzione e i fondi strutturali

Più della metà delle risorse dell'Unione europea viene erogata mediante i cinque fondi strutturali: il Fondo europeo di sviluppo regionale; il Fondo sociale europeo; il Fondo di coesione; il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale; il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca⁹⁷. Questi fondi, che trovano una compiuta regolamentazione nel Reg. 2013/1303, hanno come principale obiettivo quello di rafforzare la coesione economica, sociale e territoriale⁹⁸.

Tale obiettivo, come sottolineato al considerando n. 129 del Regolamento, non può essere conseguito isolatamente da ogni singolo Stato membro, *“in ragione delle rilevanti disparità tra i livelli di sviluppo delle varie regioni nonché del ritardo delle regioni meno favorite e delle limitate risorse finanziarie degli Stati membri e delle regioni, ma può essere conseguito meglio a livello di Unione, quest'ultima può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 TUE”*.

In altri termini, dunque, i fondi strutturali mirano a ridurre le disuguaglianze regionali, economiche e sociali, acuite dall'allargamento del mercato unico⁹⁹. Tali fondi vengono gestiti

⁹⁶ *Bilancio, european-union/index_it*. Tale fonte riporta i settori nei quali è necessario mettere in comune le risorse: reti di trasporto, energia, comunicazione, ambiente, economia europea più competitiva, ricerca, sviluppo, occupazione, crescita sostenibile.

⁹⁷https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/european-structural-and-investment-funds_it

⁹⁸ Si veda anche l'art. 177 TFUE

⁹⁹ In tal senso si veda *MARCHETTI B., Fondi strutturali e tutela giurisdizionale: variazioni degli schemi regolatori e conseguenze sull'architettura giudiziaria dell'UE*, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2012, 1105 e s.; *CIAN G. E TRABUCCHI A.*, Commentario breve ai Trattati dell'Unione Europea, all'art. 177, 1086 e s.: *“I fondi sono chiamati a sostenere i seguenti obiettivi tematici: rafforzare ricerca,*

direttamente dai paesi membri che ricevono i finanziamenti, in base ad accordi di partenariato presi con la Commissione. In sintesi è possibile affermare che è proprio attraverso la politica di redistribuzione legata agli stanziamenti agli Stati provenienti dai fondi strutturali che l'Unione europea persegue, in via sussidiaria, quegli obiettivi indicati nell'art. 3 TUE. Ed è anche con riferimento alla politica dei fondi strutturali che si può apprezzare quella funzionalizzazione delle risorse europee che giustifica la tutela dell'interesse finanziario da parte dell'ordinamento stesso.

Tale collegamento eziologico, tra una corretta ripartizione dei fondi e la tutela dell'interesse finanziario europeo è, ancora una volta, apprezzabile sia nella normativa europea, sia nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

L'art. 2 del Reg. 1303/2013, relativo al coordinamento della disciplina dei fondi, riporta una definizione di irregolarità completamente sovrapponibile a quella del regolamento relativo alla tutela degli interessi finanziari. Anche in questo ambito, come osservato con riferimento alla disciplina delle restituzioni all'esportazione, viene in rilievo il Reg. 2988/95 relativo alla tutela degli interessi finanziari e la nozione di irregolarità ai sensi del diritto europeo. In aggiunta a tale normativa, nelle domande pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia e aventi come oggetto la percezione indebita di risorse provenienti dai Fondi, rileva anche la disciplina di coordinamento dei vari fondi unitari, contenuta nel regolamento n. 4253/1988¹⁰⁰.

sviluppo tecnologico e innovazione, migliorare l'accesso alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, [...] promuovere competitività delle piccole e medie imprese, del settore agricolo, della pesca, dell'acquacoltura, [...], preservare e tutelare l'ambiente e promuovere l'uso efficiente delle risorse [...]".

¹⁰⁰ Regolamento (CEE) N. 4253 / 88 del Consiglio del 19 dicembre 1988 recante disposizioni di applicazione del regolamento (CEE) n. 2052 / 88 per quanto riguarda il coordinamento tra gli interventi dei vari Fondi strutturali, da un lato, e tra tali interventi e quelli della Banca europea per gli investimenti e degli altri strumenti finanziari esistenti, dall'altro

In particolar modo, all'art. 23 del Regolamento, è prevista una norma relativa al controllo finanziario da parte degli Stati membri, cui è richiesto di verificare periodicamente la correttezza delle erogazioni; di prevenire e sanzionare le irregolarità e di recuperare i fondi persi¹⁰¹.

Tale norma è stata interpretata dalla Corte di Giustizia nel senso di creare un obbligo, per gli Stati membri, senza che vi sia necessità di alcuna altra prescrizione nazionale, di recuperare i fondi persi a causa di comportamenti negligenti o frutto di un abuso da parte dei beneficiari¹⁰². Ancora una volta, dunque, ritorna la dimensione necessariamente cooperativa, tra Stati e Unione europea, unica dimensione all'interno della quale vi sia spazio per tutelare gli interessi di quest'ultima.

Nella pronuncia in epigrafe¹⁰³, inoltre, la Corte di Giustizia ha avuto modo di confermare l'ambito di applicazione fisiologicamente generico del reg. 2988/1955 (tutela interessi finanziari), la cui nozione ampia di irregolarità si attaglia a ogni violazione del diritto dell'Unione che comporti un pregiudizio al bilancio generale dell'Unione europea¹⁰⁴.

In tema di indebita percezione di risorse dell'Unione derivante dai fondi si può cogliere ulteriormente quella capacità conformativa della nozione di interesse finanziario, idonea a plasmare le categorie classiche dell'Unione europea, mediante una lettura teleologica delle norme. In tale ottica la Corte di Giustizia è giunta ad affermare che, nella misura in cui i fondi

¹⁰¹ Art. 23, Reg. 4253/1988

¹⁰² Sentenza della Corte di Giustizia, del 21 dicembre 2011, C-465/10, p. 35 e seguenti

¹⁰³ C-465/10, cit.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 49: “[...]la violazione delle norme relative all’aggiudicazione degli appalti pubblici previste dalla direttiva 92/50, in sede di conferimento dell’appalto avente ad oggetto la realizzazione dell’azione sovvenzionata, da parte di un’amministrazione aggiudicatrice che beneficia di una sovvenzione FESR, costituisce un’«irregolarità» ai sensi dell’art. 1 del regolamento n. 2988/95, anche se l’autorità nazionale competente, nel momento in cui tale sovvenzione è stata concessa, non poteva ignorare che il beneficiario aveva già deciso a quale prestatore affidare la realizzazione dell’azione sovvenzionata.”

siano di fonte europea, la nozione di irregolarità deve essere interpretata non solo nel senso di ricomprendere ogni violazione del diritto unitario che abbia un impatto negativo sulle risorse del bilancio, ma anche, e qui sta la novità, la violazione delle disposizioni nazionali che contribuiscono a garantire la corretta attuazione del diritto dell'Unione, nella fattispecie della disciplina dei fondi¹⁰⁵.

È possibile, in via di prima approssimazione, constatare come in tema di interesse finanziario, che si tratti di restituzioni all'esportazione, di Fondi strutturali o, come si vedrà *funditus* appresso nella trattazione, di IVA, il ragionamento portato avanti dalla Corte di Giustizia è sempre ispirato a un criterio di garanzia dell'effettività dell'ordinamento comunitario. Quello delineato in capo agli Stati è un obbligo di risultato: essi, per il tramite delle loro amministrazioni diligenti, devono assicurare una sana, corretta ed efficace gestione delle risorse di fonte europea, pena il rimborso dei vantaggi percepiti, e stante la natura non sanzionatoria del recupero, l'irrogazione di eventuali sanzioni penali o amministrative. La Corte, in nome del principio di leale collaborazione tra Unione e Stati membri, estende il perimetro di applicabilità della normativa unitaria, laddove la stessa sia posta a tutela degli interessi finanziari della Comunità, e in ultima analisi, stante la funzione redistributiva del bilancio unionale, degli stessi Stati membri.

Così quantificato e qualificato l'interesse finanziario europeo, per apprezzarne integralmente il profilo funzionale, da cui discende la capacità conformativa degli ordinamenti nazionali, è necessario procedere nell'analisi indagando il rapporto tra la tutela dell'interesse finanziario e, da un lato, la disciplina delle libertà di circolazione, dall'altro, il ruolo dell'interesse fiscale nazionale così come declinato dalla Corte di Giustizia all'interno del mercato unico.

¹⁰⁵ Corte di Giustizia, 26 maggio 2016, C- 260 e 261/14 (cause riunite)

Interesse finanziario dell'Unione europea e interesse fiscale domestico dei singoli Stati membri sono due concetti non sovrapponibili.

E infatti l'interesse fiscale nazionale, tradizionalmente, si traduce negli Stati comunità in un dovere, organico, gravante su ciascun cittadino, in quanto membro della collettività, di contribuire alla spesa pubblica¹⁰⁶. Nel rapporto organico di soggezione che lega il cittadino allo Stato il potere impositivo si atteggia a diritto quasi naturale, legato al concetto di sovranità. Il potere di istituire l'imposta, infatti, nello Stato democraticamente legittimato, si giustifica con il costo dei diritti che dallo Stato stesso vengono garantiti. In ultima analisi il fondamento del potere impositivo è l'essenza stessa della sovranità¹⁰⁷. L'interesse fiscale qualifica non solo lo Stato apparato ma anche, e soprattutto, lo stato comunità, che assicura servizi, assistenza e fornisce il corretto *enforcement* ai diritti dei singoli.

Tale paradigma non si attaglia all'interesse finanziario europeo e ciò perché, nonostante l'impegno per le spese di funzionamento dell'apparato stesso sia ridotto (si è detto, poco sopra, ammontare a circa il 6 %), il bilancio dell'Unione europea è un bilancio redistributivo. Esso finanzia le politiche di spesa europee che si qualificano essenzialmente per la finalità redistributiva nei confronti delle politiche domestiche dei singoli Stati membri. In altri termini si tratta di un flusso che dagli Stati, non essendo ancora state istituite risorse autenticamente proprie, volge verso l'Unione europea, per poi tornare agli Stati.

In definitiva l'interesse finanziario eurounitario si fonda sulla leva fiscale nazionale e a quest'ultima attinge per dare effettività all'ordinamento eurounitario.

¹⁰⁶ Così ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit.

¹⁰⁷ BORIA P., *L'interesse fiscale*, cit.

L'interesse finanziario diventa interesse all'effettività dell'ordinamento europeo, declinato in maniera duplice.

Da un lato, come effettiva attuazione delle politiche europee e, dall'altro, come massima espansione del mercato, come si vedrà *funditus* nel capitolo successivo.

Il primato dell'integrazione economica europea: interesse fiscale e interesse finanziario a confronto all'interno del mercato unico

1. Il mercato unico: all'origine dell'Unione europea

Fin dagli albori della nascita dell'Unione europea fu chiaro il duplice intento dei padri fondatori dell'allora Comunità: mantenere la pace tra le nazioni protagoniste del II conflitto mondiale, mediante la creazione di un mercato integrato che sarebbe partito proprio dalla messa in comune delle risorse strategiche del carbone e dell'acciaio, da sempre motivo di conflitto tra Francia e Germania, che si contendevano il controllo delle miniere della Ruhr¹⁰⁸.

A 65 anni dalla nascita della Comunità europea del Carbone e dall'acciaio¹⁰⁹, nessuno dubita che entrambi gli obiettivi, quello del mercato unito e della pace tra le nazioni europee, siano stati raggiunti.

Formalmente la dicitura “mercato comune” è entrata a far parte del patrimonio europeo con il Trattato che istituisce la

¹⁰⁸ Si legge nella celebre Dichiarazione di Schumann, del 9 maggio 1950: “*Il contributo che un'Europa organizzata e vitale può apportare alla civiltà è indispensabile per il mantenimento di relazioni pacifiche. [...] La fusione della produzione 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.*” Sul punto si veda MAMMARELLA G., CACACE P., *Storia e politica dell'Unione europea*, 2003, Laterza

¹⁰⁹ Trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), firmato a Parigi il 18 aprile del 1951

Comunità economica europea¹¹⁰. Fin dal principio il mercato comune era caratterizzato da un'unione doganale che, parafrasando il dettato dell'art. 9 del TCEE, si estendeva al complesso degli scambi di merci e importava, già allora, il divieto fra gli Stati membri di “*dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi*”.

Nel cammino dell'integrazione europea il mercato, significativamente divenuto “interno” a partire dall'Atto unico europeo del 1986¹¹¹, è ad oggi uno dei tratti caratteristici dell'Unione. Tale preminenza risulta anche dalla collocazione della disciplina del mercato all'interno delle fonti. Negli articoli di apertura del TUE, infatti, immediatamente dopo i valori fondativi dell'Unione europea (art. 2 TUE), trova spazio il riferimento al mercato interno. La diversa aggettivazione, prima comune e poi interno, non è meramente descrittiva, ma aiuta l'interprete a comprendere la portata dell'evoluzione dell'ordinamento unitario¹¹². E ciò perché il mercato, accanto alla funzione di scenario economico delle libertà di circolazione, di cui si dirà appresso, si è trasformato, in “*uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne*”¹¹³ dove, oltre ai fattori economici, circolano anche le persone, *rectius* i cittadini europei, all'interno del quale vengono garantiti i diritti fondamentali¹¹⁴, dove vengono mutualmente riconosciute le decisioni giudiziarie e extragiudiziarie civili¹¹⁵, così come le

¹¹⁰ Art. 2 del Trattato che istituisce la Comunità Economica Europea, firmato a Roma nel 1957: “*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 [...]*”

¹¹¹ ARENA A., BESTAGNO F., ROSSOLILLO G., *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione europea*, 2016, Giappichelli

¹¹² ARENA A., BESTAGNO F., ROSSOLILLO G., *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione europea*, cit.

¹¹³ Art. 3 TUE, p. 2

¹¹⁴ Art. 67, p.1, TFUE

¹¹⁵ Art. 81, p.1, TFUE

sentenze e le decisioni del settore penale¹¹⁶. Tale evoluzione ha consentito di smentire quel che in dottrina è stato definito il luogo comune e mistificante della dimensione esclusivamente economica dell'Unione europea¹¹⁷.

Introducendo un argomento così significativo per la dimensione europea, è impossibile non sottolineare come, proprio a partire dal mercato, e in particolar modo dalla disciplina della libera circolazione delle merci, sono stati enucleati due pilastri del funzionamento dell'ordinamento giuridico europeo: l'attribuzione di effetti diretti alle norme dei Trattati e il meccanismo del primato¹¹⁸.

E infatti fu in occasione della storica sentenza Van Gend & Looss¹¹⁹ nella quale la Corte, interpretando l'art. 12 del TCEE¹²⁰, ebbe modo di chiarire che le norme dei Trattati, se da un lato impongono obblighi in capo agli Stati, dall'altro attribuiscono

¹¹⁶ Art. 82, p.1, TFUE

¹¹⁷ TESAURO G., *Alcune riflessioni sul ruolo della Corte di Giustizia nell'evoluzione dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, n. 3, 2013, 483 e s.

¹¹⁸ OPPENHEIMER A., *The relationship between Ec Law and national law*, 2, Cambridge, 2000; TRABUCCHI A., *Regole di diritto e principi generali del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1991, 511; ADAM R., *Le fonti comunitarie*, a cura di TIZZANO A., *Le fonti comunitarie*, in *Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2006, p. 43; VECCHIO F., *Primato del diritto europeo e identità costituzionali: le implicazioni dogmatiche dell'europeizzazione dei controlli*, Roma, 2011; COSTANZO P., MEZZETTI L., RUGGERI A., *Lineamenti di diritto costituzionale dell'Unione europea*, Torino, 2008; NASCIMBENE B., *Costa/Enel : Corte costituzionale e Corte di giustizia a confronto, cinquant'anni dopo*, Milano, 2015; ADAM R., TIZZANO A., *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2008

¹¹⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 5 febbraio 1963, C- 26/62. In materia di libera circolazione delle merci si veda, inter alia, AUBRY CAILLAUD, *Nouvelle approche et normalisation europeenne en matiere de libre circulation des marchandises*, Paris, 1998; DANIELE L., *Reflexions d'ensemble sur la notion de mesures ayant un effet equivalent a des restrictions quantitatives*, in *Rev. Mar. Com.*, 1984, 477 e ss.; MARENGO G., *Pour une interpretation traditionnelle de la notion des mesures d'effet equivalent a une restriction quantitative*, in *Cah. Dir. Eur.*, 1984, 231 e ss.; MARESCA M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1984.

¹²⁰ Art. 12 TCEE: "Gli Stati membri si astengono dall'introdurre tra loro nuovi dazi doganali all'importazione e all'esportazione o tasse di effetto equivalente e dall'aumentare quelli che applicano nei loro rapporti commerciali reciproci".

diritti in capo ai singoli. La Corte di Giustizia, in tale occasione, spiegò che l'instaurazione del mercato comune, il cui funzionamento incideva direttamente sui soggetti della Comunità, implicava il superamento della logica classica mutuata dal diritto internazionale, dell'interpretazione del trattato come di un accordo che si limitasse a sancire obblighi in capo agli Stati contraenti¹²¹. Il dettato dell'art. 12 TCEE, chiaro e inequivoco, non lasciava dubbi circa la sua natura immediatamente precettiva e dunque idonea a conferire diritti ai singoli, nella misura in cui non fosse rispettato l'obbligo di *non facere* sancito dall'allora art. 12 TCEE¹²².

È proprio a partire dalla disciplina della libera circolazione delle merci, dunque, che la Corte di Giustizia ha affermato che i diritti contenuti in una norma comunitaria possono essere invocati dai destinatari direttamente davanti al giudice nazionale, in quanto giudice naturale del diritto dell'Unione. Si tratta di un diritto, quello europeo, che il giudice nazionale tutela pertanto anche contro lo Stato stesso.

Così anche con il fondamentale meccanismo del primato¹²³, che ha permesso alla Corte di Giustizia di chiarire la natura inedita

¹²¹ C-26/62, cit. pag. 16

¹²² Oggi art. 28 TFUE

¹²³ Con riferimento alla *primauté* del diritto eurounitario, si vedano, ulteriormente, TORIELLO F., *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000; TRABUCCHI A., *Regole di diritto e principi generali del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1991, 511 e ss.; TRIDIMAS T., *The general principles of EC law*, Oxford, 1999; ALTER K., *Establishing the supremacy of the European Law*, Oxford, 2002; AMALFITANO C., *L'acquis communautaire: da esperienza giuridica a fattore di integrazione*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2009, 789 e ss.; BARAVA A., *Cour Constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantome de Simmenthal*, in *Rev. Trim. dr. Eur.*, 1985, 313 e ss.; CHALTIEL F., *Droit constitutionnel et droit communautaire*, in *Rev. trim. Dr. eur.*, 1999, 395 e ss.; LA PERGOLA A., *Costituzione e integrazione europea: il contributo della giurisprudenza costituzionale*, in *Studi in onore di Elia*, tomo I, Milano, 1999, 815 e ss.; PESCATORE P., *L'ordre juridiques des Communautés européennes*, Liege, 1975; SICO L., *Ancora sul rapporto tra diritto comunitario e ordinamento italiano*, in *Foro italiano*, 1989, I, 1018 e ss.; TESAURO G., *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'elaborazione dei principi generali dell'ordinamento europeo e dei diritti fondamentali*, in *Ass. It. Costituzionalisti*, Padova, 2000.

del diritto eurounitario, quale frutto di un ordinamento nuovo che poco condivide con le logiche intergovernative del diritto internazionale, il pretesto è nato dalle storiche sentenza Costa Enel¹²⁴ e Simmenthal¹²⁵, aventi ad oggetto la libera circolazione delle merci.

In tali storiche sentenze la Corte di Giustizia ribadì la natura peculiare del nuovo ordinamento nato dai Trattati istitutivi della Comunità. L'ordinamento comunitario, frutto delle competenze trasferite in via definitiva dagli Stati alla Comunità, non si atteggia come qualsiasi trattato internazionale, creando piuttosto un ordinamento autonomo, in grado di integrarsi all'interno di quello degli Stati membri¹²⁶. Nel diritto unitario protagonisti, soggetti destinatari, non sono solo gli Stati, come avviene nel diritto internazionale, ma anche, e soprattutto, i soggetti, che possono ottenere tutela di fronte al giudice nazionale.

In tale ottica la Corte di Giustizia esclude la possibilità che una qualsiasi legge nazionale successiva ai Trattati, di natura ordinaria, potesse privare di effetto le disposizioni dei Trattati stessi, pena l'irrimediabile compromissione di quella peculiarità del diritto europeo appena ricordata.

¹²⁴ Sentenza della Corte di Giustizia del 15 luglio 1964, C-6/64. Nel caso di specie il ricorrente lamentava, *inter alia*, la violazione dell'art. 37 TCEE, norma di chiusura del titolo relativo alla circolazione delle merci, a mente del quale: *“Gli Stati membri procedono a un progressivo riordinamento dei monopoli nazionali che presentano un carattere commerciale, in modo che venga esclusa, alla fine del periodo transitorio, qualsiasi discriminazione fra i cittadini degli Stati membri per quanto riguarda le condizioni relative all'approvvigionamento e agli sbocchi”*.

¹²⁵ Sentenza della Corte di Giustizia del 9 marzo 1978, C-106/77. Nel caso di specie, come noto, la SpA Simmenthal, con sede in Monza, importava dalla Francia una partita di carni bovine destinate all'alimentazione, tali merci erano sottoposte al pagamento di diritti inerenti a controlli sanitari. La tesi della ricorrente, poi accolta dalla Corte di Giustizia, considerava tali controlli e i relativi diritti percepiti contrari alla libera circolazione delle merci.

¹²⁶ Sentenza Costa Enel, cit.: *“La Corte rileva che, a differenza dei comuni trattati internazionali, il Trattato C.E.E. ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare”*.

Ecco la nascita del meccanismo del primato, vera chiave di volta dell'intero sistema giuridico europeo, secondo il quale una qualsiasi disposizione nazionale che si ponga in contrasto con il diritto europeo deve essere disapplicata dal giudice nazionale, pena l'irrimediabile danneggiamento del più profondo fondamento giuridico della Comunità stessa¹²⁷.

Posta l'assoluta centralità della disciplina del mercato nella dimensione genetica dei pilastri strutturali dell'ordinamento europeo, è necessario, ai fini della presente indagine, verificare in che misura il reperimento delle risorse, *rectius* le ragioni di gettito, statali, prima e, eurounitarie, poi, si ricolleggi a tale disciplina e come proprio il meccanismo del primato delle norme eurounitarie permetta alla disciplina relativa alle libertà di circolazione di conformare gli ordinamenti statutali anche, ed è ciò che interessa in questa sede, nell'ambito tributario.

2. Libertà fondamentali e imposizione diretta: il completamento dell'armonizzazione

Il mercato interno, dove circolano i fattori economici legati alle persone fisiche e giuridiche, ai capitali e alle merci, è uno strumento essenziale per l'integrazione economica europea¹²⁸. Esso rappresenta indubbiamente il punto di forza della crescita dell'economia europea, e dunque, in ultima istanza, del reperimento delle risorse e garantisce a tutti gli Stati di operare

¹²⁷ Sentenza Costa Enel, cit.: *“Dal complesso dei menzionati elementi discende che, scaturito da una fonte autonoma, il diritto nato dal Trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della stessa Comunità”*.

¹²⁸ MARTINES F., *Il mercato interno dell'Unione europea, Le quattro libertà, Raccolta commentata di giurisprudenza della Corte di Giustizia*, Maggioli Editore, 2014

in un quadro di elevata concorrenzialità rispetto ai mercati terzi¹²⁹.

È già stata sottolineata nel primo capitolo la forza conformativa del vincolo di scopo, la piena realizzazione del mercato integrato, presente prima nei Trattati e poi nella direttiva IVA¹³⁰. L'intento di instaurare e implementare il funzionamento del mercato interno ha conformato l'intero settore dell'imposizione indiretta, lungo le direttive fiscali dell'armonizzazione dettate dall'art. 113 TFUE¹³¹.

Nel campo dell'imposizione diretta, in mancanza di modelli impositivi comuni, l'attenzione si è spostata sulle vicende fiscali dei redditi qualificati da un elemento transnazionale¹³². In altri termini, le ragioni del mercato sarebbero state frustrate se, una volta garantita la massima neutralità e trasparenza per gli operatori economici nel settore delle merci e dell'imposizione

¹²⁹ In tal senso si veda Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio e al Comitato Economico E Sociale Europeo. Il mercato interno delle merci: un pilastro della concorrenzialità dell'Europa, COM (2007) 35 definitivo. Si vedano inoltre, ex pluribus, *ANDENAS ROTH, Services and free movement in EU Law*, Oxford, 2001; *BLANPAIN R., Involvement of employees in the European Union*, London, 2002; *SPAVENTA E., From Gebbhard to Carpenter: towards a non economic European Constitution*, in *Common Market law Review*, 2004, 743 e ss.; *FERRARO F., Contributo allo studio delle libertà di circolazione e di concorrenza*, Napoli, 2005.

¹³⁰ *DI PIETRO A.*, Incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario, cit.; si veda anche il considerando 4 della Direttiva 2006/112/Ce del Consiglio: "La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario".

¹³¹ Per la declinazione dell'interesse finanziario in termini di armonizzazione si veda il capitolo I.

¹³² *JACOBS F.G.*, *An introduction to the general principle of equality in EC Law*, in *The general principle of equality in EC Law*, Center for European Legal Studies, London, 1997; *CONSTANTINESCO V.*, *La Constitution economique de la C.E.E.*, in *Revue Trimestrelle de Droit Europeen*, 1977, 244 e ss.

indiretta, si fosse lasciata agli Stati la piena autonomia normativa nelle scelte di politica fiscale concernenti i redditi.

Così, accanto a un apparato importante di direttive di settore¹³³, la Corte di Giustizia, a partire dal divieto generale di discriminazione, frutto delle tradizioni comuni degli Stati Membri e ora definitivamente riconosciuto quale principio di matrice comunitaria, ha valorizzato le libertà economiche sancite dal Trattato al fine di elevarle a limite e criterio direttamente utilizzabile per valutare la compatibilità delle scelte degli ordinamenti nazionali con riferimento all'imposizione diretta.

Occorre dunque comprendere, da un lato, la corretta relazione tra libertà fondamentali e individuazione dei vincoli posti ai sistemi nazionali tributari, sempre in un'ottica servente il mercato. Questo primo segmento attiene, in definitiva, al bilanciamento tra libertà fondamentali e interesse fiscale statale. In un secondo momento, poi, si rende necessario interrogarsi sul diverso trattamento fiscale che è possibile riservare, e in particolar modo su come muta la disciplina delle giustificazioni alle restrizioni, alle ipotesi distorsive e abusive delle libertà garantite dai trattati. In via di prima approssimazione è possibile affermare come nella giurisprudenza eurounitaria, nell'ottica di meglio implementare l'integrazione economica, si colga la necessità di garantire non solo una corretta allocazione dei fattori produttivi, ma anche, la coerenza fiscale e l'equilibrata ripartizione del potere impositivo, fino ad ammettere che l'abuso del diritto possa giustificare il diverso trattamento fiscale in contrasto con le libertà fondamentali.

¹³³ BARBAS A., *Imposte dirette e diritto comunitario*, Edizioni Sakkoulas, 2005, 235 e ss; KEMMEREN C.C.M, *CCTB, Enhances Seed Ahead for Improvement*, in *Ec Tax Review*, 2011, 208; D'ISANTO A., BARZAGHI A., NUZZOLO A., FELTER E., *La corte di Giustizia e le direttive europee*, in *Manuale di fiscalità internazionale*, a cura di DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINIA. - 7. Ed. Milanofiori, Assago, 2016

E ciò perché l'utilizzo abusivo delle libertà garantite dai Trattati, stante le conseguenze negative sul corretto riparto del prelievo fiscale, ha, a sua volta, conseguenze negative sulla tutela dell'interesse finanziario europeo, che dal primo deriva e si alimenta.

È affermazione costante della giurisprudenza della Corte di Giustizia quella secondo la quale gli operatori economici possano esercitare le loro libertà fondamentali nel modo che gli consente di minimizzare il proprio onere fiscale, purché vi sia un esercizio effettivo della libertà di cui trattasi. Ciò significa che a fronte della libertà di circolazione invocata deve corrispondere un'effettiva cessione di beni, prestazione di servizi, un trasferimento di capitali o un'organizzazione stabile, al fine di esercitare realmente un'attività economica o commerciale. Detto altrimenti, in assenza di un soggetto economicamente attivo, non vi è alcun destinatario cui riferire la libertà di circolazione e pertanto lo sfruttamento della libertà di circolazione, lecito in condizioni fisiologiche, diventa illegittimo e altera la corretta allocazione dei fattori economici, determinando effetti negativi, in ultima analisi, sull'interesse finanziario europeo.

La tematica relativa allo sfruttamento indebito delle libertà di circolazione si lega, nella giurisprudenza europea, a quella relativa all'abuso di diritto¹³⁴. Per apprezzare tale fenomeno è

¹³⁴ Per una ricostruzione dell'affermazione dell'abuso del diritto in materia tributaria si vedano, tra i molti, *BEGHIN M.*, *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" e principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. Trib.*, 3, 2007, 983; *TIEGHI R.*, *Dalla "residenza fiscale" alla "libertà di stabilimento": spunti in tema di "delocalizzazione societaria" ed "estero vestizione"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4, 2015, 77; *FALSITTA G.*, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 6, 2010, 349; *CIPOLLINA S.*, *Cfr. legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso cadbury Schweppes*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1, 2007, 1; *FRANSONI G.*, *Appunti su abuso del diritto*, in *Rassegna Trib.*, 2010, 940; *GENTILI A.*, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2009, 403; *GREGGI M.*, *Avoidance and abus de droit: the European Approach in Tax Law in Journal of Tax Research*, 2008, 23, il quale opera una affascinante, seppur breve, ricostruzione della nozione di abuso e delle sue interferenze con la

tuttavia necessario partire dalla disciplina delle libertà di circolazione e analizzarne le possibili deroghe, con particolare riferimento agli spazi di bilanciamento con l'interesse fiscale che si traducono, in definitiva, nel regime delle possibili giustificazioni.

3. La c.d. armonizzazione negativa

In dottrina è stato sottolineato come l'integrazione europea nel settore delle imposte dirette sia stata sbrigativamente definitiva negativa, quando in realtà essa funge da limite conformativo, dunque positivo, all'esercizio della potestà tributaria statale in questo settore¹³⁵.

Nell'ambito delle imposte dirette la competenza degli Stati concorre e compete con quella dell'Unione europea (art. 4, co.2, lett. a, TUE) e gli spazi del ravvicinamento delle legislazioni statali sono dettati dal paradigma dell'art. 115 TFUE. L'autonomia normativa lasciata agli Stati in questo settore, come già accennato, non rappresenta un limite per l'azione uniformatrice della Corte di Giustizia. Quest'ultima, infatti, proprio rilevando l'incompatibilità di una disciplina nazionale con una delle libertà fondamentali di circolazione, la espunge

materia tributaria già a partire dal diritto romano classico; *POGGIOLI M., La Corte di Giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antiabusiva di matrice comunitaria?* in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 107; per una ricognizione della giurisprudenza nazionale e comunitaria relativa all'applicazione dell'abuso in materia di imposta sul valore aggiunto di veda *PEDROTTI F., Abuso del diritto e IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 1103; ancora *BEGHIN M., Alla ricerca dei punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in *Boll. Trib.* 2009, 1413, in cui si utilizza la metafora, molto incisiva, dell'abuso come grimaldello nelle mani del magistrato, capace di scardinare qualunque operazione; ancora *MAISTO G. (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009; ancora *SANTIN P., Territorialità IVA e abuso del diritto, tra limiti di giurisdizione e scelte interpretative*, in *Riv. Trib.*, IV, 1, 2014

¹³⁵ *BIZIOLI G., Il principio di non discriminazione, in I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2013, 191 e ss.

dall'ordinamento, con un effetto conformativo sui singoli ordinamenti domestici¹³⁶.

Il sindacato della Corte di Giustizia ha utilizzato il principio di non discriminazione che, insieme alla disciplina delle singole libertà e a quella della concorrenza, rappresenta uno dei tratti essenziali della disciplina del mercato. Il divieto di discriminazione, infatti, non rappresenta un diritto fondamentale della persona, come si potrebbe pensare stante la sua derivazione dal principio di uguaglianza, conosciuto in quasi tutte le realtà costituzionali degli Stati membri. Esso rappresenta una direttrice economica indispensabile per la costruzione del mercato comune, a mente del quale e in via di prima approssimazione, è possibile affermare la necessità di equiparare il trattamento delle fattispecie transazionali a quello delle fattispecie interne¹³⁷.

Pur essendo preponderante, ai fini della presente tassazione, la dimensione economica del fenomeno, inteso appunto come migliore e più efficace allocazione delle risorse, non si può dimenticare che proprio in relazione al divieto di discriminazione in materia di lavoratori dipendenti, in un moto storico che va dalla libertà del fattore produttivo al riconoscimento del diritto alla persona, la Corte di Giustizia ha sottolineato la natura non meramente economicistica della norma.

La realizzazione del mercato interno di cui all'art. 3 TUE¹³⁸ implica, accanto alla possibilità di far circolare oltre i confini

¹³⁶ IEZZI P.L., *Territorialità e diritti UE: le istruzioni per l'uso delle libertà fondamentali*, in *Rass. Dir. Trib.*, 4, 2012, 239 e ss.

¹³⁷ MEDICI S., *Convenzioni fiscali e principio di non discriminazione nel contesto dell'Unione europea*, in *Dir. E pratica trib.*, 1998, 3, 845 e ss.; THOMMES O., *European Court of Justice continues to dictate the Pace for European tax Harmonization*, in *Intertax*, 1998, 320 e ss.; MORE G., *The principle of equal treatment: from market unifier to fundamental right?*, in *The evolution of EU law*, Oxford, 1999, 518 e ss.; GHERA F., *Il principio di uguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003, 87 e ss.

¹³⁸ Art. 3, p. 3 TUE

nazionali le merci, l'esigenza di rendere effettivo per i cittadini l'esercizio di un'attività economica al di là dei confini dello stato membro di appartenenza.

Tale è il fondamento della disciplina che concerne, accanto alle merci, la libera circolazione delle persone che, ad oggi, comprende tre gruppi di norme: quelle relative alla libera circolazione dei lavoratori (articoli 45 e seguenti del TFUE); quella relativa alle persone, sia fisiche che giuridiche, che svolgano un'attività autonoma stabilmente localizzata (articoli 49 e seguenti del TFUE che regolano la c.d. libertà di stabilimento) e infine quelle relative alla libera prestazione dei servizi (articoli 56 e seguenti del TFUE), che si distingue dalla libertà di stabilimento per il carattere di occasionalità che contraddistingue la prestazione dei servizi.

L'obiettivo principale di questa disciplina è dunque quello di rendere possibile la libera circolazione all'interno del mercato comune delle persone fisiche e giuridiche che vi sono impegnate e che svolgano sul territorio europeo un'attività economica effettiva, che abbia, come nel caso della libertà di stabilimento e del lavoro subordinato, o meno, come nel caso della libera prestazione di servizi, i caratteri della stabilità e fissità.

La Corte di Giustizia ha invero ampliato le categorie di soggetti ammessi a beneficiare di questa libertà andando oltre la classica tripartizione di cui sopra, facendovi rientrare più generalmente i cittadini europei, indipendentemente dall'attività svolta¹³⁹. Tale concetto è oggi positivamente ribadito nei trattati, e in particolar modo all'art. 21 TFUE che riconosce a ogni cittadino europeo il diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio europeo, purché disponga di risorse economiche sufficienti¹⁴⁰.

¹³⁹ DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016

¹⁴⁰ Lo stesso diritto derivato ha finito con il riconoscere un diritto generalizzato di soggiorno con la *Direttiva 2004/38 CE* che ha razionalizzato le direttive antecedenti in materia: la direttiva stabilisce un diritto di

Per ragioni metodologiche si ritiene opportuno distinguere la trattazione in disciplina relativa alla libera circolazione delle merci, da un lato, e disciplina relativa alle altre libertà di circolazione, dall'altro.

Ciò perché solo la disciplina relativa alle merci contiene un esplicito riferimento all'imposizione tributaria, contenuto all'art. 110 TFUE, che vieta espressamente qualsiasi imposizione interna, di qualsivoglia natura, superiore a quella applicata direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Il divieto di imposizioni fiscali interne di portata discriminatoria per i prodotti importati (110 TFUE) è il naturale completamento del divieto alle restrizioni degli scambi, poiché la *ratio* degli articoli 34 e 35 TFUE sarebbe irrimediabilmente tradita se, una volta liberamente oltrepassata la frontiera, i prodotti dello stato di provenienza potessero essere sottoposti a un'imposizione discriminatoria da parte dello stato di immissione. Sebbene sia pacifico che l'imposizione tributaria ricada nella sfera di competenza degli Stati membri, l'art. 110 TFUE persegue lo scopo di garantire la libera circolazione delle merci in condizioni di neutralità rispetto alla concorrenza del prodotto interno. In definitiva tale disposizione ha il merito di garantire che la libertà di circolazione delle merci non sia aggirata attraverso lo strumento tributario.

Il divieto comprende qualsiasi onere pecuniario di natura fiscale imposto dallo Stato o da un ente pubblico o territoriale e non va confuso con quello sancito a proposito delle tasse a effetto equivalente. Mentre queste ultime, infatti, vanno abolite *tout court*, un'eventuale imposizione interna, proprio considerando l'autonomia degli Stati nella gestione della politica fiscale, sarebbe astrattamente possibile, a condizione che non generi discriminazioni tra il prodotto interno e quello proveniente da uno Stato membro.

soggiorno di durata indeterminata di cui possono beneficiare i lavoratori dell'Unione (autonomi e subordinati), nonché tutti i cittadini dell'unione che dispongano di risorse economiche sufficienti.

3.1. Libera circolazione delle merci: il divieto di restrizioni e di misure a effetto equivalente come limite alla potestà impositiva nazionale

La disciplina della libera circolazione delle merci è dettata nel TFUE agli articoli 34 e seguenti. L'ambito territoriale di applicazione della disciplina corrisponde a quello dei 27 stati membri.

A mente di tale prima libertà a circolare liberamente sono appunto le merci, intese come prodotti valutabili in denaro e quindi idonei a essere oggetto di una prestazione commerciale.

Gli articoli 34 e 35 TFUE definiscono la portata generale della prima delle quattro libertà fondamentali, sancendo il divieto fra gli Stati membri di restrizioni quantitative all'importazione, all'esportazione, nonché di qualsiasi misura a effetto equivalente.

La disciplina della libera circolazione delle merci si articola in tre principali e distinti momenti che investono, oltre al già ricordato divieto di restrizioni agli scambi, il divieto di imposizioni fiscali interne di portata discriminatoria per i prodotti importati; il divieto di istituzione di nuovi monopoli e, infine, l'unione doganale¹⁴¹.

¹⁴¹ In tema di restrizioni vietate, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha delineato la portata del principio con la storica sentenza *Rewe Zentral* (c-120/78). In tale sentenza, meglio conosciuta come "Cassis de Dijon", la società tedesca *Rewe Zentral*, con sede in Colonia, voleva importare il *Cassis* (vino francese dalla gradazione alcolica molto bassa) in Germania. La questione era sorta poiché alle frontiere tedesche tale vino veniva bloccato a causa di una questione di etichettatura. La Corte accoglieva il ricorso della società tedesca seguendo una linea argomentativa che non sarebbe mai stata smentita da pronunce successive. Nel divieto di cui all' allora art. 30 del Trattato CEE deve rientrare qualsiasi provvedimento che possa intralciare, direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, le importazioni tra Stati membri. Il divieto di introdurre nel mercato il prodotto di un altro Stato membro per ragioni di etichettatura ostacolava pertanto, in maniera diretta e

L'art. 110 TFUE vieta qualsiasi imposizione interna, comunque denominata, superiore a quella applicata direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Il comma 1 è complementare alla già ricordata unione doganale e completa la disciplina della libera circolazione delle merci¹⁴².

Ciò che consta fin da subito rilevare è che il divieto di tasse a effetto equivalente si applica indipendentemente dalla presenza di un *tertium comparationis*: esso si applica anche in assenza di prodotti interni simili. La Corte di Giustizia ha pacificamente esteso il divieto a tributi che siano imposti unilateralmente, a prescindere dalla loro denominazione, che colpiscano le merci nazionali o estere in ragione dell'attraversamento della frontiera¹⁴³. Il divieto di dazi doganali e di tasse a effetto equivalente, in ultima analisi, si traduce in un limite assoluto all'esercizio della potestà tributaria nazionale¹⁴⁴. A completamento, l'art. 110 TFUE, limita l'esercizio della potestà

immediata, l'importazione di tale prodotto. In tema di libera circolazione delle merci, si veda, inter alia, *AUBRY CAILLAUD F., Nouvelle approche et normalisation europeenne en matiere de libre circulation des marchandises*, Paris, 1998; *CORTESE PINTO E., Ostacoli non tariffari agli scambi nel diritto comunitario*, Milano, 1985; *LASOK D., The trade and customs law of the european Economic Community*, London, 1998; *MARESCA M., Le tasse a effetto equivalente*, Padova, 1984; *MARINI L., La libera circolazione delle merci*, in Tizzano (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea*, Torino, 2000; *MATTERA A., Il mercato unico europeo*, Torino, 1990.

¹⁴² *BIZIOLI G., Il principio di non discriminazione*, cit., osserva che diversamente, il comma 2 del medesimo articolo, avendo come obiettivo l'eliminazione delle imposizioni a natura protezionistica, funge da naturale completamento della disciplina della concorrenza.

¹⁴³ *Ex multis* si vedano: Corte di Giustizia, 1 luglio 1969, C-24\68; Corte di Giustizia, 9 settembre 2004, C-72\03.

¹⁴⁴ *CORDEWENER A., The prohibition of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. Vanistenedael, *Eu Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006; *BANKS K., The application of the fundamental freedoms to Member State tax measures; guarding against Protectionism or second guessing Policy choices?*, in *European Law Review*, 2008, 482; *GARCIA PRATS F.A., Incidencia del derecho comunitario en la configuracion juridical del derecho financier: politicas comunitarias con incidencia sobre el derecho financier*, in *Revista de derecho financiero y de Hacienda Publica*, 2001, 519.

tributaria nel senso di impedire a quest'ultima di delineare un diverso trattamento tra prodotti nazionali e stranieri.

La Corte di Giustizia, con specifico riferimento ai dazi doganali, ha chiarito che, stante la natura generale e incondizionata delle norme contenute nei Trattati e aventi oggetto la libera circolazione delle merci, ulteriori diritti di confini diversi da quelli previsti dalla normativa europea sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivino¹⁴⁵. Gli oneri pecuniari, seppur minimi, come nel caso in calce, sono idonei, stante la loro riscossione in ragione del passaggio delle frontiere, a costituire un intralcio alla completa realizzazione del mercato interno, e per tale ragione incompatibili con il mercato europeo.

Diviene pertanto affermazione costante nell'enucleazione delle possibili deroghe alla libera circolazione delle merci che non possano trovare spazio le ragioni inerenti il sistema fiscale, e dunque, in ultima analisi, la necessità di procurarsi introiti, dello Stato¹⁴⁶.

Il divieto di dazi doganali e di tasse a effetto equivalente subisce un'eccezione solo quando si tratti di prestazioni pecuniarie che abbiano carattere corrispettivo. Tale eccezione consiste

¹⁴⁵ Sentenza della Corte di Giustizia, del 1 luglio 1969, C- 24/68. Il caso riguardava un tributo denominato diritto di statistica che la Repubblica italiana riscuoteva sulle merci esportate e importate. L' imposta era strettamente connessa ai rilievi statistici. Il governo italiano desiderava poter disporre di una panoramica completa ed assolutamente precisa relativa alle merci in entrata o in uscita dal territorio nazionale e a questo scopo applicava il tributo, gravante esclusivamente sugli operatori economici importatori o esportatori. Nello stesso senso Corte di Giustizia, del 9 settembre 2004, C- 72/03: in tale caso la domanda era presentata nell'ambito di un procedimento nel quale veniva posta in dubbio la compatibilità con il diritto comunitario di una tassa riscossa dal Comune di Carrara, sui marmi estratti nel suo territorio e originata dal loro trasporto oltre i confini comunali.

¹⁴⁶ DAMIANI M., *Libertà europee e imposizione fiscale*, Giuffrè, 2004, 94 e s.; conforme Sentenza della Corte di Giustizia, del 11 giugno 1985, C. 288/83 (p. 28). Tale affermazione, valida in via di prima approssimazione, verrà approfondita nel paragrafo 4.

nell'ammettere la compatibilità di un onere che rappresenti la remunerazione di un servizio effettivamente reso all'operatore economico. In tale caso la Corte di Giustizia ammette che lo Stato interessato adduca come giustificazione la necessità di non essere gravato dal costo del servizio¹⁴⁷.

3.2. Libertà fondamentali e imposizione diretta: la non applicabilità della nozione di restrizione non discriminatoria

Anche le altre libertà di circolazione vietano qualsiasi ostacolo, *rectius* restrizione, in ragione della nazionalità alla libertà di movimento dei fattori produttivi presi in considerazione.

A differenza di quanto accade nell'art. 110 TFUE, nella disciplina delle altre libertà non vi è un riferimento specifico all'imposizione tributaria. I vincoli conformativi derivanti da tali libertà sugli ordinamenti nazionali, pertanto, sono frutto dell'attività interpretativa del diritto primario dell'Unione svolta dalla Corte di Giustizia.

All'interno delle libertà fondamentali contenute negli articoli 45, 49, 56 e 63 del TFUE, da un primo mero raffronto letterale, si coglie una distinzione significativa. Mentre la libera circolazione dei lavoratori implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri, le libertà relative al diritto di stabilimento, libera prestazione di servizi e di capitali vietano qualsiasi restrizione in ragione della nazionalità. Sebbene i due gruppi di libertà siano stati sostanzialmente interpretati in maniera uniforme¹⁴⁸, i termini restrizione e discriminazione, non sono perfettamente coincidenti nell'ermeneutica della Corte di Giustizia.

Con riferimento alle libertà fondamentali nella loro portata generale, ampliando cioè l'angolatura visuale e non limitandosi esclusivamente al settore tributario, la Corte di Giustizia ha

¹⁴⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, del 26 febbraio 1975 (p. 8), C-63/74; sentenza della Corte di Giustizia del 9 novembre 1983, C-158/82 (p. 19)

¹⁴⁸ Corte di Giustizia, 7 luglio 1976, C-118/75

interpretato le stesse fino a ricomprensivi un generale divieto di restrizioni, anche se non discriminatorie. Ciò significa che la potenza espansiva delle libertà di circolazione si traduce in un divieto di misure, anche se indistintamente applicabili, che ostacolano l'accesso al mercato interno. Esse, in altre parole, operano autonomamente, indipendentemente dalla comparazione con altre situazioni interne e si trasformano in libertà economiche che facilitano l'accesso al mercato in condizioni paritarie per tutti gli operatori economici¹⁴⁹.

Così, nel caso di libera circolazione dei lavoratori, le norme in oggetto non vietano esclusivamente le discriminazioni dirette, basate sulla nazionalità del lavoratore, ma anche le c.d. discriminazioni dissimulate, fondate, ad esempio, su criteri quali la residenza, il titolo di studio, la conoscenza della lingua locale¹⁵⁰.

Il diritto al c.d. *market access* si coglie appieno nella disciplina della libertà di stabilimento che proprio per facilitare la circolazione delle persone giuridiche è stata assicurata dall'ordinamento eurounitario anche, e soprattutto, a titolo secondario. Tale libertà¹⁵¹, tradizionalmente, si riferisce ad attività economiche aventi carattere permanente. In altri termini, a differenza di quanto accade con la libera circolazione di servizi, in tal caso si tratta di una prestazione non occasionale e a differenza della libertà di circolazione dei lavoratori, si tratta

¹⁴⁹ CORDEWENER A., *The prohibition of discrimination and restriction within the framework of fully integrated Internal market*, cit.

¹⁵⁰ FOGLIA R., *La libera circolazione dei lavoratori*, in TIZZANO, *Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2006, 982 e ss. Si veda *inter alia*: Sentenza della Corte di Giustizia, del 3 luglio 1986, C-66/85; sentenza della Corte di Giustizia, del 14 dicembre 1989, C-3/87; Sentenza della Corte di Giustizia, del 8 giugno 1999, C-337/97; Sentenza della Corte di Giustizia, del 31 maggio 1989, C-344/87.

¹⁵¹ Con riferimento alle libertà di stabilimento, si veda: DELLA VALLE E., *Tassazione degli utili della società controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3347; BIZIOLI G., *Evoluzione del diritto di stabilimento nella giurisprudenza in materia fiscale della Corte di Giustizia*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Com.*, 1999, 81; ID., *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: un'applicazione del recente caso ICI*, in *Dir. Prat. Trib.*, 3, 1999, 323.

di un'attività a carattere autonomo. Gli articoli 49 e seguenti garantiscono all'impresa, individuale o collettiva, di stabilirsi in un altro paese membro rispetto a quello di origine¹⁵².

Pertanto, possono beneficiare della libertà di stabilimento sia le persone fisiche che siano in possesso della cittadinanza di uno Stato membro¹⁵³, sia le persone giuridiche, in particolare le società.

Per le persone giuridiche l'art. 54 TFUE stabilisce che esse sono equiparate alle persone fisiche aventi la cittadinanza di uno stato membro, se costituite conformemente alla legislazione di tale Stato e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale, o il centro di attività principale all'interno dell'Unione europea. Questi elementi valgono a determinare il collegamento giuridico con uno stato membro e ad assicurare l'applicabilità della disciplina sulla libertà di stabilimento.

La libertà di stabilimento, come chiarito dall'art. 49, riguarda in definitiva due ipotesi: da un lato l'esercizio di un'attività professionale in un paese membro diverso da quello di origine¹⁵⁴, dall'altro l'apertura di un centro secondario di attività in un paese membro diverso da quello di origine¹⁵⁵.

Le ipotesi più problematiche sono sicuramente quelle legate alla libera circolazione delle persone giuridiche, specie nel caso in cui non si tratti di società di nuova costituzione, interamente costituite secondo la legislazione societaria in altro Stato

¹⁵² BARNARD C., *The Substantive law of the EU, the four freedoms*, fifth edition, Oxford, 2016

¹⁵³ Art. 21 TFUE

¹⁵⁴ Per quanto concerne la prima ipotesi, la *libertà di stabilimento principale*, per le persone fisiche *nulla quaestio*. Art. 49, p.1., primo periodo: "Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate".

¹⁵⁵ Art. 49, p.1, secondo periodo: "Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro".

membro, ma di società che, sfruttando la libertà di stabilimento, trasferiscano la sede sociale in altro Stato.

Il trasferimento di detta sede in un altro Stato membro, tuttavia, può risultare incompatibile con il mantenimento della personalità giuridica di cui la società gode in virtù dell'atto di costituzione dello stato membro originario. Spetta infatti alle regole societarie nazionali la definizione del novero delle persone giuridiche che possano avere accesso a tale libertà perché costituite conformemente alla legislazione in materia.

Il trasferimento della sede sociale, pertanto, può richiedere il previo scioglimento della società e la sua ricostituzione in conformità alla legislazione dello Stato membro nel cui essa intende stabilire la sua nuova sede.

In definitiva infatti, allo stato attuale del diritto dell'Unione, un paese membro dispone della facoltà di definire il criterio di collegamento richiesto affinché una società possa dirsi costituita ai sensi del diritto interno e a tale titolo possa poi beneficiare della libertà di stabilimento, nonché dei requisiti necessari per mantenere la personalità giuridica.

In tale ottica si spiega la ragione per cui la maggior parte delle persone giuridiche godano delle facoltà accordate dalla libertà di stabilimento a titolo secondario. L'art. 49 TFUE, a tal proposito, accorda al soggetto, persona fisica o giuridica, la possibilità di spostare solo una parte della sua attività, mediante lo stabilimento di agenzie, succursali o filiali.

Non è d'ostacolo alla configurabilità dello stabilimento secondario il fatto che l'attività commerciale venga svolta esclusivamente presso la sede secondaria, in tal caso il luogo di stabilimento principale resta comunque il paese in cui si è perfezionata la costituzione. Come già sottolineato, è principalmente attraverso tale modalità che le persone giuridiche godono della libertà di stabilimento.

A tal proposito la Corte ha espressamente spiegato che le società, in caso di diritto di stabilimento a titolo secondario, non devono ricostituirsi nel paese membro dove intendono aprire la succursale o agenzia. Diversamente opinando ne risulterebbe lesa il principio della libertà di stabilimento secondaria.

L'art. 49 TFUE precisa come la libertà in parola vada realizzata alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento. Ciò significa che ai cittadini degli Stati membri, nonché alle persone giuridiche, che si stabiliscono, anche in via solo secondaria, in un altro stato, la normativa in questione intende garantire lo stesso trattamento riservato alle persone fisiche e giuridiche originarie dello stato in cui ci si va a stabilire, vietando dunque ogni discriminazione in senso soggettivo, cioè legata alla nazionalità. Si tratta in definitiva della codificazione, anche con riferimento alla libertà di stabilimento, del fondamentale principio di non discriminazione.

Nonostante l'art. 53 TFUE richieda l'emanazione di direttive volte a coordinare le disposizioni nazionali, tali direttive non sono ancora state emanate. Come già osservato per le precedenti libertà, anche in tal caso la regola del trattamento nazionale non può condurre alla negazione della libertà. Ciò significa che è vietata dal Trattato anche qualunque forma di discriminazione dissimulata: si tratta dei casi in cui una normativa nazionale, sebbene indistintamente applicabile, preclude di fatto al cittadino o alla società di godere della libertà in parola, in quanto condiziona l'accesso all'attività a requisiti troppo gravosi o che sono propri dello stato in questione.

La Corte di Giustizia ha ritenuto incompatibile con la disciplina delle libertà di circolazione la sovrapposizione delle regole di accesso agli ordini professionali che, pur applicandosi indistintamente a cittadini e stranieri, rende necessariamente più gravoso per questi ultimi l'accesso¹⁵⁶. Ancora, la Corte ha

¹⁵⁶ Corte di Giustizia, C-55/94; Gebhard. Con riferimento a tale sentenza si vedano *ADOBATI E., Differenza tra libera prestazione di servizi e libertà di*

ritenuto incompatibile la doppia imposizione di contributi sociali sulla medesima attività transfrontaliera¹⁵⁷ o la sovrapposizione di regole giuridiche della Stato di origine e di quello di destinazione.

Ebbene, tale declinazione del generale divieto di discriminazione non è applicabile al settore tributario, proprio in ragione del suo particolarismo. Il tributo è *ex se* una barriera all'esercizio delle attività economiche, nei confronti delle quali si atpeggia a onere economico aggiuntivo da sopportare per l'operatore economico. L'imposizione tuttavia trova la propria giustificazione nelle esigenze di finanziamento della spesa pubblica e, in ultima analisi, in un'istanza di solidarietà nei confronti dello Stato comunità, che ne giustifica l'esistenza. È proprio l'esigenza di salvaguardare l'interesse statale al finanziamento della spesa che giustifica la limitazione dei diritti di libertà, in questo caso economici. L'interesse fiscale rafforza la capacità di giustificare determinate discipline impositive e si pone come limite coesenziale dei diritti individuali dei singoli¹⁵⁸.

La funzione delle libertà di circolazione è duplice: da un lato esse si traducono nella generale regola di non discriminazione, espressione del più generale principio di uguaglianza, conosciuto in tutte le tradizioni costituzionali degli Stati membri e, dall'altro, esse si atteggiano a divieti di restrizioni, basate sul concetto di "*liberty rights*"¹⁵⁹. Questa seconda accezione, come anticipato, non è propria dell'ermeneutica della Corte in tema di libertà fondamentali e imposte dirette.

stabilimento per l'esercizio della professione forense secondo la Corte di Giustizia nel caso Gebhard, in *Dir. Com. Scam. Int.*, 1996, 293 e ss.; *JARVIS M., Lawyers on the move?*, in *Eur. Law. Rev.*, 1996, 247 e ss.

¹⁵⁷ Corte di Giustizia, 9 agosto 1994, C-43\91; 15 febbraio 1996 c- 53\96; 23 novembre 1999, C-376\96; 15 dicembre 1995, C-415\93

¹⁵⁸ *EMERSON T., Toward a general theory of the first emendament*, New York, 1963; *ANTONINI L., Dovere tributario, interesse fiscal e diritti costituzionali*, 1996, Giuffrè.

¹⁵⁹ *LEHNER M., Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non discrimination clauses of EC Treaty*, in *Ec Tax Review*, 1, 2000, 5 e ss.

Sarebbe così male impostata un'indagine che volesse tentare di applicare a tutti i costi alla disciplina tributaria l'approccio della Corte di Giustizia al divieto di restrizioni non discriminatorie, dovendo necessariamente essere colto altrove l'effetto conformativo della disciplina delle libertà fondamentali sui sistemi impositivi nazionali¹⁶⁰.

3.3. L'effetto conformativo sui sistemi nazionali: il giudizio di comparazione della Corte

Il giudizio sulla natura discriminatoria o meno della misura fiscale posta all'attenzione della corte è tradizionalmente definito di tipo comparativo¹⁶¹ e si articola in tre distinti momenti.

Preliminarmente la Corte di Giustizia stabilisce se la norma invocata a parametro di incompatibilità sia applicabile alla situazione dedotta in giudizio¹⁶². Dopo aver verificato l'astratta

¹⁶⁰ Un'ultima precisazione si rende necessaria. Per le ragioni appena esposte, legate alla tutela della funzione stessa dei sistemi impositivi nazionali, la Corte di Giustizia non ha ampliato il sindacato della restrizione non discriminatoria al settore fiscale sostanziale. Non così, invece, con riferimento alla disciplina formale tributaria, per ragioni facilmente intuibili. Si veda, a proposito, *G. BIZIOLI, Il principio di non discriminazione*, cit., 219.

¹⁶¹ *ADONNINO P., Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di giustizia della Comunità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, I, 65 e ss.; *AMATUCCI F., Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003; *BEGHIN M., La Corte UE e il definitivo depotenziamento del legislatore domestico*, in *Il Corriere tributario*, 1, 2010, 19 e ss.; *CRIZ BARREIRO CARRIL M., National Tax Sovereignty and Ec Fundamental Freedoms: the impact of Tax obstacles on the Internal Market*, in *Intertax*, 2010, 105 e ss.; *DI PIETRO A., Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta*, Padova, 2004; *GALLO F., Mercato Unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 3, 2000, 725 e ss., *GRAETZ M.J., WARREN A.C., Income Tax Discrimination and the political and economic integration of Europe*, Yale, 2006

¹⁶² Ad esempio, in diverse occasioni relative alla libertà di circolazione dei lavoratori dipendenti, la Corte di Giustizia ha dovuto chiarire se le norme invocabili fossero applicabili anche ai percipienti una pensione da reddito da lavoro dipendente. Si vedano, *ex multis*, Corte di Giustizia, 26 maggio 2016, C-300\15; Corte di Giustizia, Corte di Giustizia, 9 novembre 2006, C-520\04. Sull'ultima sentenza citata, c.d. caso Turpeinen, si veda *HELMINEN*

applicabilità della disciplina della libertà fondamentale al caso oggetto di scrutinio, la Corte, tramite un *tertium comparationis* interno, accerta la comparabilità e il differente trattamento accordato a tale fattispecie. Infine, in caso di esito positivo, verifica l'eventuale presenza di una causa di giustificazione¹⁶³.

Il giudizio della Corte riguarda sempre la comparazione all'interno dell'ordinamento giuridico tra la disciplina di una fattispecie avente carattere transnazionale e una puramente interna. In un primo momento la Corte di Giustizia verifica, come già accennato, la comparabilità delle situazioni tra soggetti non residenti e residenti. La disparità di trattamento, per essere giustificata, deve riguardare situazioni che non siano oggettivamente comparabili, laddove è stato chiarito che la distinzione basata proprio sul diverso trattamento fiscale non può essere invocata per escludere la comparabilità delle situazioni poste allo scrutinio della Corte di Giustizia¹⁶⁴.

Laddove le situazioni siano oggettivamente comparabili vi è ancora spazio, anche qualora la misura nazionale costituisca una restrizione alla libera circolazione, per un'eventuale giustificazione.

La disciplina delle libertà di circolazione vincola gli Stati membri secondo due direttive¹⁶⁵.

M., Pending Cases filed by Finnish Courts: the Turpeinen case and the Esah case, ECJ: recent developments in direct taxation, Ed. Linde Wien, 2006, 87 e ss. Causa C-300/15, p. 20 e ss.: "Riguardo in primo luogo alla pensione [...] è pacifico che quest'ultima viene corrisposta a titolo del lavoro dipendente anteriore che l'interessato ha svolto in uno Stato membro, nella specie i Paesi bassi, diverso, da quello in cui egli è cittadino e in cui risiede [...]. La Corte ha dichiarato che il fatto che una persona non si trovi più vincolata da un rapporto di lavoro non la priva della garanzia di taluni diritti che sono collegati alla qualità di lavoratore e che la pensione di vecchiaia, la cui concessione dipende dalla previa esistenza di un cessato rapporto di lavoro, rientra in tale categoria di diritti. Infatti il diritto a pensione è intrinsecamente collegato all'obiettiva qualità di lavoratore."

¹⁶³ C.d. *Rule of reason test*, oggetto del IV paragrafo.

¹⁶⁴ Sentenza della Corte cit. C-123/15, p. 27 e 28

¹⁶⁵ Si veda BIZIOLI G., *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 233 e ss.

In primis lo Stato di residenza deve trattare i redditi conseguiti all'estero dai residenti conformemente al modo in cui ha determinato la base imponibile sul piano nazionale. Ciò significa che i residenti non devono essere discriminati in ragione del luogo di produzione del reddito¹⁶⁶.

Secondariamente deriva per gli Stati fonte l'obbligo di equiparare il trattamento fiscale dei non residenti a quello dei residenti, a patto, ovviamente, che i non residenti siano sottoposti al potere impositivo dello stato fonte¹⁶⁷.

La Corte di Giustizia ha riconosciuto che, sul piano della responsabilità tributaria, la situazione dei residenti non sia di regola analoga a quella dei non residenti, presentando le due situazioni differenze oggettive sia per quanto attiene alla fonte dei redditi sia per quanto attiene alla capacità contributiva globale. Tuttavia, in presenza di un "vantaggio fiscale"¹⁶⁸, inteso nell'accezione lata fornita dalla Corte di Giustizia, il cui godimento venga rifiutato ai non residenti, qualora non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione tale da giustificare una disparità, quest'ultima si traduce in una discriminazione vietata ai sensi del Trattato¹⁶⁹. E ciò precipuamente perché istituire una differenziazione di trattamento tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti, che si siano avvalsi di una delle libertà di circolazione accordate dai Trattati, sarebbe idoneo a

¹⁶⁶ Si vedano, *ex multis*, Sentenza della Corte, del 22 marzo 2007, C- 383\05, ove la Corte di Giustizia ha ritenuto incompatibile con la libertà di stabilimento la disciplina nazionale che consentiva all'amministrazione fiscale di tassare, in relazione al fatturato e al numero di dipendenti, le ditte straniere che operano in Belgio, in riferimento al minimo di utili imponibili determinati in via forfettaria da un regio decreto belga del 27 agosto 1993: Sentenza della Corte di Giustizia, del 23 febbraio 2006, C-374\04.

¹⁶⁷ In questi termini, ad esempio, Corte di Giustizia del 12 giugno 2003, C-234\01; Corte di Giustizia, 13 luglio 1993, C-330\91; Corte di Giustizia, 8 maggio 1990, C-175\88; Corte di Giustizia, del 9 novembre 2006, C-520\04.

¹⁶⁸ Il termine vantaggio fiscale, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, ricomprende agevolazioni dirette, ma anche benefici strutturali derivanti da trattamenti fiscali riduttivi dell'imponibile, dell'imposta, dalla minore aliquota applicabile.

¹⁶⁹ Corte di Giustizia, del 14 febbraio 1995, C-279\93; Corte di Giustizia, 14 settembre 1999, C-391\97; Corte di Giustizia, 11 agosto 1995, C-80\94.

dissuadere i cittadini europei dal beneficiare delle libertà loro accordate dai Trattati¹⁷⁰.

L'influenza che la disciplina delle libertà di circolazione produce sui sistemi nazionali impositivi dipende proprio dalla base di comparazione. Nonostante, come già sottolineato, la posizione dei residenti non sia totalmente sovrapponibile a quella dei non residenti, lo stesso non può dirsi nel caso in cui il non residente non percepisca redditi significativi nello Stato in cui risiede e tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione¹⁷¹. Alcuni esempi, legati tra loro dal comune tentativo di difesa da parte degli stati di invocare come giustificazione ragioni di interesse fiscale, aiuteranno a chiarire.

Nel caso *Imperial Chemical Industries* ¹⁷² le questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la società e l'amministrazione fiscale britannica, in ordine al rifiuto, da

¹⁷⁰ Corte di Giustizia, 26 febbraio 2015, C- 359\13; Corte di Giustizia, 26 maggio 2016, C-300\15.

¹⁷¹ Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, C-279\93, Caso Schumacker, p. 26. Per un commento alla sentenza si vedano tra molti: *AVERY JONES J.F.*, *What is the difference between Schumacker and Gilly?*, in *British Tax Rev.*, 1, 1999, 11 e ss.; *FARMER P.*, *Article 48 EC and the taxation of Frontier Workers*, in *Eu. Law. Rev.*, 1995, 310 e ss.; *KEELING E.*, *Some observations on Finanzamt Koln Altstadt v. Roland Shumacker*, in *Ec Tax Journal*, 1995, 135 e ss.; *LYONS T.*, *Discrimination against Individuals and Enterprises on ground of nationality: direct taxation and the European Court of Justice*, in *Ec tax Journal*, 1995, 27 e ss.; *QUAGHEBEUR M.*, *A bridge over Muddled Waters – Coherence in the Case Law of the Court of Justice of European Communities relating to discrimination against non resident*, in *Ec Tax Journal*, 1995, 109 e ss.; *WATTEL P.J.*, *The Schumacker Legacy – Introduction – Taxing non residents employees: Coping with Schumacker*, in *Eu tax.*, 1995, 347 e ss.

¹⁷² Corte di Giustizia, 16 luglio 1998, C- 264\96. Per un commento alla sentenza ICI si vedano, *inter alia*: *HARDY G.*, *European Law and Uk Tax Law in Flux – The ECJ's Decision in ICI plc v. Colmer*, in *Tax Notes International*, 17, 6, 1998, 609 e ss.; *LYONS T.J.*, *ICI v Colmer affirms Community Supremacy*, in *British Tax Rev.*, 1, 1999, 1814 e ss.; *PELLET S.*, *ECJ Decision on UK Taxes may significantly affect French tax rules*, in *Tax Notes International*, 1999, 177 e ss.; *SAUNDERS I.*, *ICI Plc v Colmer (Inspector of taxes)*, in *British Tax Rev.*, 4, 1996, 465 e ss.; *VAN DEN HURK H.*, *The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 211 e ss.

parte di quest'ultima, di concedere all'ICI uno sgravio fiscale a seguito delle perdite commerciali subite da una consociata della *holding*, residente in un altro Stato membro, posseduta dalla ICI attraverso un consorzio. La ricorrente sosteneva che il requisito relativo al fatto che la *holding*, come attività esclusiva o principale, dovesse detenere quote di società stabilite nel Regno Unito limitava, attraverso un regime fiscale discriminatorio, la libertà di stabilimento delle società, così da violare gli allora artt. 52 e 58 del Trattato CE. La normativa oggetto di scrutinio da parte della Corte utilizzava pertanto il criterio della sede delle società controllate per instaurare un trattamento fiscale differenziato delle società facenti parte di un consorzio stabilite nel Regno Unito, riservando la concessione del vantaggio fiscale, rappresentato dallo sgravio di gruppo, alle sole società che controllino esclusivamente o principalmente consociate aventi sede nel territorio nazionale.

La Corte di Giustizia, disattendendo l'argomento relativo all'impossibilità di compensare la riduzione di imposta derivante dallo sgravio delle perdite delle controllate residenti con l'assoggettamento ad imposta degli utili delle controllate situate fuori dal Regno Unito, ha prima sottolineato che la riduzione di entrate fiscali non rientra fra le giustificazioni positivamente indicate dal Trattato, né può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare una disparità di trattamento.

La Corte di Giustizia ha chiarito che il generale principio di non discriminazione derivante dalla libertà di stabilimento impedisce a uno Stato membro, tramite la sua legislazione nazionale, di subordinare il diritto ad uno sgravio fiscale alla condizione che l'attività della *holding* consista nel detenere esclusivamente o principalmente le azioni di consociate stabilite nello Stato membro interessato. Così interpretando le norme dei Trattati, dotate di diretta applicabilità e effetti diretti¹⁷³, la

¹⁷³ ALTER K, *Establishing the Supremacy of European Law*, Oxford, 2002; AMADEO S., *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002; CRAI P., *Direct effect, indirect effect and the*

Corte ha conformato la disciplina nazionale britannica, rendendola coerente con la disciplina primaria europea.

Il primato del diritto eurounitario in materia di libertà fondamentali di circolazione conforma gli ordinamenti nazionali, pur in un'area, come quella dell'imposizione diretta, che ricade esclusivamente nella competenza concorrente a mente dell'art. 4, co. 2, lett. a) del TFUE e la cui manifestazione nel diritto derivato soggiace al principio unanimitario di cui all'art. 115 TFUE.

Nel caso *Kohll*¹⁷⁴ oggetto di scrutinio da parte della Corte era la normativa fiscale lussemburghese nella parte in cui riservava il beneficio legato a un credito d'imposta esclusivamente ai contribuenti in possesso di un certificato di ritenuta d'imposta concesso esclusivamente alle persone percipienti una pensione soggetta a ritenuta alla fonte, da cui venivano pertanto escluse le pensioni di fonte estera come quella percepita dal Sig. Kohll.

Anche in questo caso la Corte ha ravvisato una restrizione vietata ai sensi dell'art. 45 TFUE, ritenendo incompatibile, e dunque da modificare, la legislazione lussemburghese nella parte in cui istituiva una differenza tra contribuenti residenti e soggetti non residenti cui la pensione era dovuta da un soggetto avente sede in altro Stato membro. Anche in tal caso il Lussemburgo, senza successo, ha tentato di addurre come giustificazione le ragioni di interesse fiscale nazionali.

Dalla disciplina delle libertà fondamentali, dunque, deriva l'obbligo per lo Stato fonte del reddito di equiparare i non residenti ai residenti, una volta accertata la comparabilità della situazione dei due soggetti, così eliminando all'interno

construction of national legislation, in *European Law review*, 1997, 519 e ss.; TORIELLO F., *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000; EDWARD D.A.O., *Direct effect, the separation of powers and the judicial enforcement of obligation*, in *Scritti Mancini*, II, Milano, 1998, 423 e ss.

¹⁷⁴ Sentenza della Corte di Giustizia, 26 maggio 2016, C-300/15

dell'ordinamento oggetto di scrutinio la disparità di trattamento¹⁷⁵.

4. Cause di giustificazione e disciplina delle libertà fondamentali: il (parziale) contemperamento con l'interesse fiscale nazionale

È solo nel terzo passaggio della verifica di compatibilità della normativa interna con la disciplina eurounitaria delle libertà di circolazione che viene in rilievo il necessario bilanciamento tra migliore funzionamento del mercato interno e interesse fiscale statale.

I trattati indicano positivamente le deroghe previste alla disciplina delle libertà che dunque non è affermata in maniera assoluta. Esse sono, innanzitutto, quelle comuni a tutte le libertà, consistenti in ordine pubblico; salute pubblica e pubblica sicurezza¹⁷⁶. A queste tre vanno aggiunte, con specifico riferimento alla disciplina delle merci, la moralità pubblica; la tutela della salute e della vita delle persone e degli animali; la protezione del patrimonio storico, artistico o archeologico e, infine, la tutela della proprietà industriale e commerciale. Tali motivi sono irrilevanti per la materia fiscale.

Alle deroghe espressamente previste dai Trattati, tuttavia, vanno aggiunte quelle enucleate caso per caso dalla Corte di Giustizia, a cui tradizionalmente ci si riferisce con l'espressione "esigenze imperative di ordine generale".

La copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia ha di volta in volta enucleato quali siano i limiti all'introduzione

¹⁷⁵ Conclusioni dell'Avvocato AG Geelhoed, causa C-374/04, cit., punto 66. Osserva BIZIOLI, in *Il principio di non discriminazione*, cit.: "Il risultato è l'eliminazione all'interno di un solo ordinamento tributario del differente trattamento lasciando comunque impregiudicato la disparità di trattamento derivante dall'applicazione di regole tributarie appartenenti a una pluralità di ordinamenti tributari (c.d. frammentazione del mercato interno)".

¹⁷⁶ Artt. 36; 45, par. 3; 52; 62 e 65, par. 1, lett. b

delle deroghe non specificatamente indicate nella normativa primaria europea, arrivando a delineare un vero e proprio test, c.d. *Rule of reason test*¹⁷⁷, articolato in tre punti.

La misura, innanzitutto, deve superare un test di adeguatezza con riferimento al conseguimento degli obiettivi posti. In secondo luogo, essa deve superare la verifica circa la necessità in senso stretto, nel senso che la stessa deve essere, tra tutte le misure possibili, quella meno gravosa. Infine, la misura deve superare un test di proporzionalità, dovendo essere commisurata al pericolo in concreto.

Ebbene, all'interno delle deroghe non positivamente indicate all'interno dei Trattati la Corte di Giustizia ha chiarito in diverse occasioni come non possano essere invocati dallo Stato membro motivi di natura economica, dettati da esigenze di gettito legate alla nozione di interesse fiscale domestico.

Fin dagli albori della giurisprudenza della corte lussemburghese, infatti, le ragioni legate al gettito nazionale non hanno trovato cittadinanza all'interno delle esigenze imperative non codificate.

Come già sottolineato questo aspetto trova significativamente riscontro, rendendosi particolarmente evidente, nella disciplina della libera circolazione delle merci. E infatti proprio in tale ambito una disciplina nazionale che volesse introdurre tributi indiretti diversi da quelli armonizzati incorrerebbe in una violazione dell'art. 110 TFUE, non potendo invocare a propria difesa l'interesse fiscale interno, laddove il combinato disposto

¹⁷⁷ Cadbury Schweppes, 12 Settembre 2006, C-296/04; Corte di Giustizia, 29 Novembre 2011, C-371/10. Si veda inoltre *Bizioli G., Th e Miljoen et al. Decision: A Lesson on Comparability*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2, 2016, 36 e ss.; *FONTANA C., Deducibilità fiscale di donazioni provenienti da patrimoni aziendali, restrizioni discriminatorie della libera circolazione dei capitali per motivi imperativi di interesse generale e violazioni del principio di proporzionalità*; in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 9, 233 e ss.; *DAGNINO A., Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, 181; *MELIS G., Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?*, in *Rass. trib.*, 2008, 1486 ss.

della disciplina sulla libera circolazione delle merci, articolata in divieto di tasse o misure a effetto equivalente e unione doganale, garantisce proprio una corretta circolazione delle merci, gravate dai dazi della disciplina unica e dall'IVA, assicurando così la piena tutela delle risorse derivate europee e il funzionamento del mercato unico.

Nella giurisprudenza dei giudici lussemburghesi, ha parzialmente trovato spazio l'equilibrio finanziario relativo, si badi bene, non al sistema fiscale, ma a quello previdenziale¹⁷⁸.

Del pari, pur ribadendo che la disciplina delle deroghe alla libera circolazione delle merci non può giustificare un provvedimento che miri esclusivamente al pareggio di bilancio, riferendosi anche, dunque, alle spese di esercizio relative ai sistemi previdenziali, la Corte ha ammesso la compatibilità, *ceteris paribus*, di talune norme miranti a tutelare l'equilibrio finanziario degli Stati membri. I requisiti affinché tali norme non siano incompatibili con il diritto europeo risiedono nella natura non discriminatoria delle misure adottate, che devono colpire i prodotti nazionali come quelli provenienti da altri Stati membri; nella corrispondenza a criteri obiettivi e nell'accessibilità, a livello informativo, da qualsiasi operatore economico¹⁷⁹.

Nonostante gli obiettivi di natura puramente economica non rilevino come giustificazione per derogare al fondamentale principio della libera circolazione delle merci, la Corte di Giustizia non esclude che un rischio legato a una possibile grave alterazione dell'equilibrio finanziario del sistema previdenziale

¹⁷⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, del 7 febbraio 1984, C- 238/82; sentenza della Corte di Giustizia, del 28 aprile 1998, C- 120/95.

¹⁷⁹ C- 238/82 cit., p. 20: *“Tuttavia, tenuto conto della specificità, sotto questo aspetto, del mercato dei prodotti farmaceutici, nel quale gli enti previdenziali si sostituiscono ai consumatori nell'accollarsi l'onere della spesa per i prodotti farmaceutici, una normativa quale quella in esame non può considerarsi di per sé come restrizione della libertà di importazione garantita dall'art. 30 del Trattato, a condizione che sussistano alcuni presupposti”*.

nazionale possa costituire un motivo imperativo di carattere generale, atto a giustificare ostacoli di tal guisa.

Anche nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori, con riferimento alle esigenze imperative, uniche, come già sottolineato, a rilevare nel rapporto tra libertà di circolazione e imposizione fiscale, trova spazio quella tutela dell'equilibrio finanziario già venuta in rilievo con la libera circolazione delle merci.

In particolar modo, la giurisprudenza costante della Corte ha affermato più volte, anche in sede di libera circolazione dei lavoratori, il principio secondo cui la perdita di entrate fiscali non può mai costituire una giustificazione ad una restrizione all'esercizio di una libertà fondamentale¹⁸⁰.

Come già anticipato, tuttavia, in casi residuali la Corte ha ammesso che la tutela dell'equilibrio finanziario si possa attingere a legittima giustificazione alla restrizione delle libertà¹⁸¹.

Anche se l'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema delle entrate, in caso di entrate destinate a salvaguardare l'assistenza sociale e previdenziale, può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, affinché un simile argomento giustificativo possa essere accolto, la Corte esige la sussistenza di un nesso diretto

¹⁸⁰ Sentenza della Corte di Giustizia, del 12 dicembre 2002, C- 385/00; sentenza della Corte di giustizia, del 16 luglio 1998, C-264/96; Sentenza della corte di Giustizia, del 21 settembre 1999, C-307/97

¹⁸¹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 28 gennaio 1992, C-204/90, p. 21: *“Per quanto riguarda, d'altra parte, la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale in questione, la Corte ha rilevato nella sentenza Commissione/Belgio (causa C-300/90), pronunciata questo stesso giorno, che esiste, nella regolamentazione belga, un legame fra la deducibilità dei contributi e l'imponibilità delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e la morte. Secondo l'art. 32 bis del CIR, già menzionato, le pensioni, rendite, capitali o crediti da riscatto derivanti da contratti d'assicurazione sulla vita sono, infatti, esonerati dall'imposta, se la detrazione dei contributi, contemplata dall'art. 54, non è stata ottenuta”*.

tra il beneficio assistenziale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo¹⁸².

Il concetto di equilibrio finanziario viene elaborato dalla Corte di Giustizia in termini negativi e secondo un'accezione restrittiva. Sarebbe infatti errato opinare che la piena realizzazione delle libertà economiche all'interno del mercato sia sempre e in termini assoluti recessiva rispetto all'equilibrio finanziario che deve caratterizzare i settori assistenziali e sociali che fanno parte dei bilanci nazionali. Innanzitutto una tale limitazione delle libertà fondamentali non è predicabile in caso di regimi di spesa pubblica finanziati dallo Stato, quindi dalla fiscalità generale. Così, nel caso di diritto alla prestazione pensionistica, la Corte limita la giustificazione ai soli regimi di sicurezza sociali basati su prestazioni di tipo assicurativo e non anche a quelli in cui si profila un finanziamento, fiscalizzato, a carico del pubblico Erario¹⁸³. Inoltre, per poter giustificare la restrizione a una libertà fondamentale, lo squilibrio tra le risorse disponibili e gli oneri obbligatori deve comportare un'incidenza negativa significativa e non trascurabile sulla spesa considerata. Così, ad esempio, in caso di rimborso delle spese mediche, l'impatto finanziario della concessione non potrà essere invocato dagli Stati a giustificazione della restrizione se

¹⁸² In tal senso, Sentenza della Corte di giustizia, del 1 luglio 2010 C-233/09, p. 54 e 55; Sentenza della corte di Giustizia, del 26 maggio 2016, C- 300/15. Sul punto si veda *MONDINI A., Equilibrio finanziario e diritti sociali: dal Trattato Ce alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2, 2003, 269 e ss.

¹⁸³ Sentenza della Corte di Giustizia, del 28 gennaio 1992, C-204/90, cit., ove si riconosce sussistere una giustificazione legata all'equilibrio finanziario in relazione a un sistema pensionistico di stampo previdenziale – assicurativo. Viceversa, ove si questioni di un sistema pensionistico a carico del pubblico Erario, parzialmente fiscalizzato, la tutela dell'equilibrio finanziario torna a essere recessiva rispetto a quella del mercato. Per un esempio di veda Sentenza della Corte di Giustizia, 24 settembre 1998, C-35/97. Sul punto funditus *MONDINI A., Equilibrio finanziario e diritti sociali: dal Trattato Ce alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, cit.

lo stesso non incida negativamente sul finanziamento o sull'equilibrio del sistema previdenziale¹⁸⁴.

Con riferimento alla libera circolazione dei capitali, la completa liberalizzazione dei movimenti di questi ultimi, la cui libertà di circolazione è sancita negli articoli 63 e seguenti TFUE, si è realizzata con una direttiva risalente al 1988, che ha definitivamente concluso un processo iniziato nella seconda metà degli anni ottanta con un programma voluto dalla Commissione, che aveva portato progressivamente alla soppressione di alcune misure di salvaguardia legate alla libera circolazione dei capitali¹⁸⁵.

Il principio sancito dall'art. 63 conferma dunque l'abolizione di tutte le restrizioni ai movimenti dei capitali e ai pagamenti tra stati membri, nonché, conformemente a quanto predisposto per le altre libertà fondamentali, le restrizioni indirette o dissimulate.

In tema di libera circolazione dei capitali – ed è qui che risiede il tratto peculiare di tale disciplina – si registra l'unico esempio codificato di deroga che miri a tutelare alcune prerogative statali in materia di entrate tributarie.

L'art. 65 del TFUE, infatti, codifica la *exception clause*, che salvaguardia alcune prerogative statali in materia tributaria e fiscale, di vigilanza prudenziale, di controllo amministrativo, di ordine pubblico o di pubblica sicurezza¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Si veda Sentenza della Corte di giustizia, 28 aprile 1998, C-158/96, cd. Caso Kohll; Sentenza della Corte di Giustizia, 28 aprile 1998, C- 120/95, c.d. caso Decker

¹⁸⁵ Direttiva del Consiglio 88/361/CEE, del 24 giugno 1988

¹⁸⁶ L'art. 63 TFUE, invece, codifica la *grandfather clause* che si riferisce alle restrizioni nei rapporti con gli stati terzi nazionali o comunitarie. A mente di tale articolo “Le disposizioni di cui all'articolo 63 lasciano impregiudicata l'applicazione ai paesi terzi di qualunque restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993 in virtù delle legislazioni nazionali o della legislazione dell'Unione per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti, che implicino investimenti diretti, inclusi gli

L'art. 65, p.1., lett. a prevede dunque una deroga settoriale per le misure di carattere fiscale che consente agli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si operi una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione, per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale. Tale deroga è subordinata (come spiegato al successivo paragrafo 3 del medesimo articolo) al fatto che la stessa non si traduca in un mezzo di discriminazione arbitraria, né in una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti.

La deroga codificata all'art. 65 TFUE ha l'evidente scopo di permettere agli Stati membri di ripartire correttamente la competenza tributaria, così distribuendo l'onere fiscale evitando abusi da parte dei cittadini contribuenti, agevolati dalla particolare facilità di dislocazione che caratterizza i redditi legati ai capitali.

Le disposizioni contenute nell'art. 65 TFUE, stante la loro natura eccezionale rispetto alla norma relativa alla libertà di circolazione, sono da sempre oggetto di interpretazione restrittiva da parte della Corte di Giustizia¹⁸⁷.

E ciò perché tale norma, stante l'argine posto dallo stesso art. 65 TFUE, non può essere interpretata nel senso di un'automatica compatibilità di qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra cittadini residenti e non residenti. Proprio il paragrafo 3 dell'art. 65, infatti, allineandosi alla costante giurisprudenza della Corte, permette di distinguere tra disparità di trattamento consentite, in quanto giustificate, da arbitrarie discriminazioni¹⁸⁸.

Nel dettaglio, la differenza di trattamento, come argomentato dai giudici lussemburghesi, deve colpire situazioni che non

investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari".

¹⁸⁷ Sentenza della Corte di giustizia, del 26 maggio 2016, C-244/15

¹⁸⁸ Sentenza della Corte di giustizia, del 13 marzo 2014, C- 375/12

siano oggettivamente paragonabili e che richiedano, dunque, un trattamento differenziato, che non ecceda gli scopi perseguiti, tra cui primariamente quello di evitare abusi della disciplina¹⁸⁹.

Peraltro, ed è passaggio fondamentale, anche con riferimento alla libera circolazione dei capitali, pur in presenza di una normativa più incline a lasciare spazio alle esigenze tributarie nazionali, la Corte ha sempre rigettato la giustificazione alla restrizione della libera circolazione dei capitali legata alla necessità di prevenire la contrazione del gettito fiscale¹⁹⁰.

Il ragionamento seguito dalla Corte di Giustizia per verificare se una restrizione alla libertà di circolazione dei capitali sia o meno giustificata ai sensi delle deroghe introdotte dall'art. 65 TFUE ha, anche in tale settore, natura bifasica¹⁹¹. La Corte di Giustizia, in un primo momento, verifica la comparabilità delle situazioni tra soggetti residenti e non residenti e, solo in un secondo momento, indaga sull'eventuale presenza di una giustificazione.

Anche nel caso della libera circolazione dei capitali, la Corte, in più occasioni ha rammentato come la necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale possa giustificare simili restrizioni, a condizione che sia accertata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale accordata ai residenti, per lo stesso soggetto e con riferimento alla stessa imposta, e la compensazione di tale agevolazione con un determinato prelievo fiscale¹⁹².

¹⁸⁹ Nel caso in epigrafe (C-244/15), ad esempio, la Corte di Giustizia non ha ritenuto giustificata la normativa nazionale ellenica che assoggettava a un'imposta sulle successioni più favorevole i residenti in Grecia rispetto ai non residenti

¹⁹⁰ Sentenza della Corte di giustizia, del 7 settembre 2004, C-319/02 (p. 49); Sentenza della Corte di Giustizia, del 27 gennaio 2009, C-318/07 (p. 46); Sentenza della Corte di Giustizia, del 10 febbraio 2011, C-25/10 (p. 31)

¹⁹¹ Ciò si evince, in particolar modo, dalle numerose pronunce della Corte in tema di lasciti ereditari. Si veda sul punto Sentenza della Corte di Giustizia, del 17 ottobre 2013, C-181/12; Sentenza della Corte di Giustizia, del 8 giugno 2016, C-479/14; Sentenza della Corte di giustizia, del 13 marzo 2014, C-375/12

¹⁹² Sentenza della Corte cit. C-181/12, p. 59 - 61

Infine, anche qualora fosse rilevato tale nesso diretto tra il vantaggio fiscale e un prelievo compensativo riservato ai residenti, la normativa che accorda il beneficio deve essere proporzionata allo scopo perseguito dalla stessa normativa nazionale¹⁹³.

Appare più problematica l'ipotesi nella quale la Corte esclude la sussistenza di una restrizione vietata ai sensi del trattato per l'operatività dell'interesse imperativo legato alla tutela dell'equilibrata ripartizione del potere impositivo. Tale giustificazione che, come si vedrà, ricorre anche in tema di libertà di stabilimento¹⁹⁴, è sempre fondata sulla presunta facoltà del contribuente di scegliere un sistema fiscale nazionale piuttosto che un altro e sulla possibilità, accordata dalla Corte agli Stati, di impedire tale scelta laddove questa alteri appunto la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati. Una simile giustificazione, secondo giurisprudenza costante, può essere ammessa laddove il regime fiscale sia inteso a prevenire comportamenti atti a violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza tributaria in relazione ad attività svolte nel suo territorio¹⁹⁵.

Anche in tema di libertà di stabilimento sarebbe astrattamente ammissibile una misura che limitasse la libera circolazione delle persone, fisiche e giuridiche, che svolgano attività di lavoro

¹⁹³ Così, ad esempio, la Corte (C- 123/15) ha ritenuto proporzionato l'obiettivo di ridurre l'onere fiscale gravante su un'eredità che include un patrimonio trasmesso tra parenti stretti che ha già comportato una precedente imposizione. Sussiste infatti un nesso diretto tra la riduzione dell'imposta sulle successioni e la precedente riscossione dell'imposta sulle successioni (il caso riguardava una riduzione di imposta prevista sulle successioni laddove lo stesso patrimonio fosse già stato oggetto di trasmissione ereditaria nei dieci anni precedenti).

¹⁹⁴ C-337/08 e C- 446/03 (caso noto come Marks and Spencer)

¹⁹⁵ Nella sentenza Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punto 43), la Corte ha dichiarato che “[d]i per sé un argomento fondato sulla ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri non può dunque giustificare che uno Stato membro rifiuti sistematicamente di accordare un vantaggio fiscale ad una società controllante residente in quanto quest'ultima ha sviluppato un'attività economica transnazionale non idonea, nell'immediato, a generare entrate fiscali a beneficio di tale Stato”

autonomo, qualora la stessa fosse giustificata da ragioni imperative di interesse generale e fosse proporzionata, nel senso di non eccedere quanto necessario al raggiungimento dello scopo perseguito¹⁹⁶.

In linea con quanto già constatato con riferimento alle altre libertà fondamentali, anche in tale ambito non trovano spazio le ragioni dettate da motivi puramente economici legati alle ragioni fiscali dello Stato, che risultano anche nella giurisprudenza relativa a questa libertà di circolazione soccombenti rispetto alle ragioni del pieno sviluppo del mercato. Analizzando la copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia si registra l'assenza di pronunce che abbiano giustificato una misura nazionale in ragione di una riduzione delle entrate fiscali nazionali che deriverebbe in caso di assenza di quella determinata misura. E ciò perché la riduzione d'imposta che conseguirebbe alla parificazione dell'obbligo contributivo tra soggetti residenti e soggetti non residenti non può, in nessun caso, rientrare in quei motivi di interesse pubblico idonei a giustificare misure restrittive¹⁹⁷.

Alcuni esempi aiuteranno a chiarire la portata di tale affermazione costante.

In uno dei casi deciso dalla Corte¹⁹⁸ la normativa fiscale posta all'attenzione dei giudici lussemburghesi accordava alle società

¹⁹⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, del 15 maggio 1997, C-250/95; sentenza della Corte di Giustizia, del 11 marzo 2004, C-9/02

¹⁹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, del 21 settembre 1999, C-307/97. Per un commento alla sentenza si vedano: *KOSTENSE H. E., The saint Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?*, in *EC Tax Rev.*, 2000, 220 e ss.; *LAUSTEREL M., The Saint Gobain judgment of the ECJ*, in *EC Tax Journal*, 1999, 4, 45 e ss.; *O'SHEA T., Accessing EU Tax advantages*, in *International Tax report*, 2009, 6 e ss.

¹⁹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, del 8 marzo 2001, C-397/98. Per un commento alla sentenza si vedano: *DOURADO A.P., From the Saint Gobain to the Metallgesellschaft case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the most favourite nation clause in the EC member States tax treaties*, in *EC Tax Rev.*, 2002, 151 e ss.; *EICKER K., Advocate General Fennelly delivers his opinion in the Cases Hoechst Metallgesellschaft*, in *Intertax*, 2000, 485 e ss.

stabilite nel Regno Unito la possibilità di beneficiare di un regime fiscale che consentiva di pagare i dividendi alla capogruppo senza essere tenute al pagamento anticipato dell'imposta sulle società (nel caso di distribuzione dei dividendi alla capogruppo) solo nel caso in cui anche la capogruppo fosse stabilita, negandola invece nel caso in cui la capogruppo avesse sede in altro Stato membro. E ciò perché solo alle seconde sarebbe stata negata la possibilità di accedere a una tassazione di gruppo, che consentiva di evitare il pagamento anticipato.

Tale normativa è stata ritenuta incompatibile con il diritto dell'Unione europea, e in particolar modo con gli allora articoli 52 e seguenti del TCE, perché ingiustificatamente restrittiva nei confronti delle società non stabilite e discriminatoria. Tale conclusione è la naturale conseguenza della constatazione del vantaggio a livello di liquidità in capo alle società stabilite, non tenute ad anticipare alcuna somma, a differenza di quelle non stabilite. In tale occasione la Corte di Giustizia non ha riconosciuto alla perdita finanziaria derivante, per l'amministrazione fiscale del Regno Unito, dalla concessione alle controllate di società capogruppo non stabilite della stessa possibilità accordata a quelle stabilite – quella di non dover anticipare l'imposta sulle società – alcuna efficacia scusante.

Anche nel celebre caso ICI, già citato, la Corte di giustizia non ha lasciato alcun margine derogatorio all'interesse fiscale degli Stati membri¹⁹⁹. La normativa fiscale controversa negava alle società residenti facenti parte di un consorzio che, attraverso una *holding*, sfruttando la libertà di stabilimento riconosciuta loro dai Trattati, creava consociate in altri Stati membri, il beneficio di uno sgravio fiscale legato alle perdite di una società residente controllata dalla holding, qualora le controllate di quest'ultima non fossero a loro volta residenti all'interno del Regno Unito. La riduzione delle entrate fiscali risultante dalla disapplicazione della normativa discriminatoria, anche in

¹⁹⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 16 luglio 1998, C-264/96

questo caso, non è stata considerata un motivo imperativo di interesse generale idoneo.

Affermata a chiare lettere l'inidoneità della scusante della riduzione delle entrate fiscali, al contrario la Corte ha talvolta riconosciuto motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare misure restrittive quelli consistenti nelle necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale²⁰⁰; la lotta contro l'evasione fiscale²⁰¹ e l'efficacia dei controlli fiscali²⁰².

Con riferimento alla prima delle tre giustificazioni adottabili essa sussiste laddove, come già parzialmente osservato, vi sia un nesso diretto tra il vantaggio fiscale accordato al residente e una successiva imposizione gravante sullo stesso soggetto, laddove se non fosse accordata la prima si verrebbe a creare un fenomeno di doppia imposizione economica. È evidente che se il soggetto non residente non è sottoposto alla medesima imposizione, perde la propria ragion d'essere anche il corrispondente vantaggio fiscale. Solo in tal caso la misura,

²⁰⁰ Sentenza della Corte di Giustizia, del 28 gennaio 1992, C-204/90 (cit.); sentenza della Corte di Giustizia Commissione c. Belgio, C-300/90. Per un commento alla sentenza 204/90, c.d. caso Bachmann si vedano: *KAMPHUIS H.J., POTGENS, F.P.G., Goodbye Mr Bachmann, Welcome Mr Wielockx*, in *Bullettin for Int. Fiscal Documentation*, 1996, 2 e ss.; *THOMMES O., Tax Deductibility for Payments made to locally Established Industries. A case of State Aid Prohibited under the EC Treaty?*, in *Intertax*, 1996, 25 e ss.; *DASSESE M., Tax Deductibility of insurance premiums: a case of State Aid for Insurance Companies?*, in *EC Tax Journal*, 1995, 15 e ss.

²⁰¹ Sent. Della Corte di giustizia (Ici), C-264/96 cit. Per un commento alla sentenza ICI si veda la nota n. 65. In materia di lotta all'evasione fiscale si vedano, inter alia, *O'SHEA T., EU views on tax Avoidance*, in *Tax Notes International*, 14, 2001, 480 e ss.; *PIANTAVIGNA P., Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2009, 369 e ss.; *WEBER D., Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: a study of the limitation under European Law for the prevention of Tax Avoidance*, Amsterdam, 2005.

²⁰² Sentenza della Corte di Giustizia, del 8 luglio 1999, C-254/97. *PERSANO F., La pronuncia della Corte di Giustizia Ce nel caso Skatteverket c. A: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l'efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi terzi*, in *Dir. Prat trib.*, I, 2008, 975 e ss., *MENTI F., La detenzione di beni e redditi in uno Stato membro diverso da quello di residenza: il termine per eseguire le rettifiche fiscali e la questione della regolarizzazione della detenzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, p. 291 e ss.

astrattamente restrittiva, potrebbe essere giustificata da ragioni legate alla coerenza del sistema fiscale nel suo complesso²⁰³.

Con riferimento, invece, alla necessità di contenere il rischio legato a possibili fenomeni di evasione fiscale la giurisprudenza della Corte ha costantemente ribadito come tale giustificazione possa essere addotta solo in presenza di determinate condizioni. La prima condizione ricade sulla natura della norma che deve perseguire uno scopo antiabuso e non riferirsi in maniera generale a qualunque fattispecie impositiva a cui venga accordato un regime diverso a seconda della presenza o meno di una componente transfrontaliera. In altri termini e parafrasando le parole della Corte di Giustizia, il trasferimento di sede della persona giuridica non può fondare una presunzione assoluta di evasione fiscale²⁰⁴. Sfruttare la libertà di stabilimento riconosciuta dai Trattati per beneficiare di un'aliquota più favorevole rappresenta una facoltà legittima attribuita agli operatori economici in forza delle stesse norme europee che regolano il mercato interno²⁰⁵.

²⁰³ Sentenza della Corte di Giustizia, del 21 novembre 2002, C- 436/00, p. 58: *“A questo proposito si deve constatare che un eventuale problema relativo alla coerenza del regime fiscale di cui alla causa principale avrebbe un'origine fondamentalmente diversa da quella discussa nelle cause Bachmann e Commissione/Belgio, già citate. Infatti, in tali procedimenti, determinati pagamenti rischiavano di sfuggire alla tassazione dello Stato membro che aveva accordato il vantaggio fiscale per il fatto che erano stati effettuati da terzi al di fuori di quest'ultimo Stato membro, cioè nel paese di residenza di tali terzi. Invece, in un caso come quello di cui alla causa principale, il rischio risiede nel fatto che la base imponibile potrebbe scomparire in uno stadio successivo a seguito di un trasferimento definitivo del soggetto passivo all'estero”*.

²⁰⁴ Negli stessi termini conclusioni dell'avvocato Generale Juliane Kokott presentate l'8 settembre 2011, C-371/10

²⁰⁵ È infatti affermazione costante della Corte di Giustizia quella secondo la quale *“il divieto per gli Stati membri di introdurre restrizioni alla libertà di stabilimento si applica anche alle disposizioni fiscali. Infatti, secondo una costante giurisprudenza, 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 nel rispetto del diritto comunitario le competenze da essi conservate (v. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 21; ICI, cit., punto 19, e 21*

Solo l'assenza di un soggetto effettivo, economicamente attivo, cui riferire la libertà di circolazione si traduce in un indebito sfruttamento dei vantaggi della pur ammessa concorrenza fiscale che diventa allora una specifica declinazione del divieto di abuso.

Anche la giustificazione legata alla necessità di assicurare l'efficacia dei controlli fiscali, infine, non trova accoglimento nella giurisprudenza della Corte *sic et simpliciter*. E infatti nonostante la corte lussemburghese abbia più volte fatto riferimento alla possibilità astratta di invocare l'efficacia dei controlli fiscali come causa di giustificazione, l'ha in realtà, quasi sempre, rigettata in concreto, adducendo come ragione fondamentale la presenza di misure maggiormente proporzionate idonee a garantire tale obiettivo in concreto.

In dettaglio, nel caso *Futura Participations*²⁰⁶, la Corte ha avuto modo di pronunciarsi su una normativa nazionale che subordinava il riparto delle perdite di una succursale non residente alla presenza di un nesso economico tra tali perdite e l'attività esercitata dalla succursale non residente e alla tenuta di una contabilità separata. La Corte di Giustizia accoglieva la prima ragione, non rinvenendo in tale requisito (il nesso economico tra perdite e attività) alcuna discriminazione incompatibile con i Trattati, laddove invece rigettava il secondo, che era stato argomentato dal governo resistente nel senso di garantire una migliore efficacia dei controlli fiscali²⁰⁷.

novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. pag. I-10829, punto 32)", sent. della Corte di Giustizia C-9/02 cit.

²⁰⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, del 15 maggio 1997, C-250/95. In riferimento alla sentenza Futura si vedano, inter alia, CLAYSON M., *Futura Participations: Luxembourg Account Keeping Requirement Unlawful*, in *EC Tax Journal*, 1997, 133 e ss.; LYONS T.J., *Futura Participations: discriminatory accounting*, in *British Tax Rev.*, 1, 1998, 61 e ss., CAAMAÑO ANIDO M.A., CALDERÓN CARRERO J.M., *Accounting, the permanent establishment and EC Law: the Futura Participations case*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 24 e ss.

²⁰⁷ C-250/95, cit., p. 25: "Invero, essa [la condizione consistente nel dover tenere una contabilità separata] ha l'effetto che la detta società, se intende essere in grado di riportare le eventuali perdite della sua succursale, è

Nell'ottica della Corte gli Stati membri sono autorizzati a porre in essere misure atte a verificare efficacemente l'ammontare dei redditi imponibili nel proprio territorio, ma tali misure non devono eccedere quanto necessario a garantire il predetto scopo. Tali misure, nella costante ricostruzione offerta dalla Corte di Giustizia, diventano sproporzionate laddove sia presente un sistema di cooperazione amministrativa che garantisca agli Stati di ottenere le informazioni necessarie a ricostruire correttamente l'imponibile.

Tale assunto è tanto più vero stante l'evoluzione del sistema di cooperazione amministrativa²⁰⁸, che consta oggi di plurime

obbligata a tenere, oltre alla propria contabilità, che dev'essere conforme alle norme tributarie vigenti nello Stato membro in cui ha sede, una contabilità distinta, relativa alle attività della succursale, conforme alle norme tributarie vigenti nello Stato in cui è situata quest'ultima. Questa contabilità, inoltre, dev'essere conservata non nella sede della società, ma nel luogo in cui è situata la succursale". P. 29: "Inoltre, secondo il governo lussemburghese, il motivo per il quale si esige che il contribuente abbia conservato una contabilità regolare nel territorio lussemburghese durante il detto esercizio è la necessità di consentire alle autorità tributarie di ispezionare in qualsiasi momento i documenti contabili".

²⁰⁸ In tema di cooperazione tra amministrazione finanziarie, si veda: *FERNÁNDEZ MARÍN F.*, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I Principi europei di diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2013; *FERNÁNDEZ MARÍN F.*, *El intercambio de informacion tributaria como asistencia externa del Estado en la Union Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, 145 e ss; *FERNÁNDEZ MARÍN F.*, *La tutela de la Union europea al contribuyente en el intercambio de informacion tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007, 29 e ss.; *ARDITO F.*, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, 29 e ss.; *SACCHETTO C.*, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali, parte I*, in *Boll. trib.*, 1990, 488 e ss.; *BARASSI M.*, *Lo scambio di informazioni nella Ue*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2001, 327; *MARINO G.*, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433 ss.; *ADONNINO P.*, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 705 e ss.; *SAPONARO F.*, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 453 e ss.; *DORIGO S.*, *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2009, 959 e ss.; *SUCCIO R.*, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 170; *VASCEGA M.* – *VAN THIEL S.*, *Assessment of Taxes in Cross-Border*

fonti secondarie, tutte disciplinanti lo scambio di informazioni tra amministrazioni degli Stati membri, garantendo una piena esplicazione delle libertà fondamentali e di fatto azzerando il residuo spazio applicativo della giustificazione legata all'efficacia dei controlli fiscali²⁰⁹. E ciò perché, pur ammettendo in astratto la possibilità di adottare misure per garantire l'efficacia dei controlli, tali misure saranno sempre sproporzionate, nella misura in cui non sono necessarie, una volta paragonate agli strumenti offerti dal quadro normativo europeo relativo alla mutua assistenza²¹⁰.

5. L'abuso del diritto quale possibile giustificazione del diverso trattamento

Come risulta dall'analisi della giurisprudenza che precede, nonostante gli Stati abbiano diffusamente tentato di adottare come giustificazione di misure restrittive delle libertà di circolazione la necessità di salvaguardare le proprie entrate fiscali a discapito di un basso livello di tassazione estera, tramite un'efficace realizzazione dei controlli fiscali per evitare e prevenire fenomeni fraudolenti, tale giustificazione ha raramente trovato cittadinanza nelle pronunce della Corte di Giustizia.

Ciò deriva dalla primazia del mercato, pienamente realizzato solo con la massima espansione delle libertà fondamentali, rispetto alle quali il regime fiscale nazionale deve rimanere neutrale. La preservazione della neutralità all'interno del mercato, con la conseguente possibilità di circolare liberamente

Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, in *EC Tax review*, 2011, 3, 14 e ss.

²⁰⁹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 14 aprile 2016, C-522/14, p. 28 e 29; nello stesso senso Sentenza della Corte di Giustizia, del 19 luglio 2012, C-48/11, p. 37 e 38

²¹⁰ *MARRAZZO C.*, *Costruzione artificiosa ai fini IVA e obbligo di cooperazione europea*, in *Rass. Trib.*, 2016, 3, 817 e ss.; Sentenza della Corte di Giustizia, del 12 luglio 2012, C-378/10, p. 39 e 40

accordata a merci, persone e capitali, si traduce, da un lato, nell'armonizzazione dei tributi indiretti, primi a incidere sugli scambi tra i paesi membri e, dall'altro, nella necessità per gli Stati di esercitare la propria competenza esclusiva in materia di imposte dirette nel pieno rispetto del diritto unitario e, dunque, della disciplina inerente al mercato²¹¹. In altri termini, la maggiore autonomia riconosciuta agli Stati in tale ambito non può mai tradursi in norme nazionali incompatibili, in quanto palesemente o indirettamente, discriminatorie.

La ragione ultima di tale necessaria integrazione negativa risiede proprio nell'interesse europeo teso a garantire, mediante le libertà fondamentali, la compenetrazione economica e sociale nell'ambito dell'Unione²¹². Di fronte a tale necessità, cioè di fronte all'esigenza unitaria di neutralità e piena integrazione del mercato, non può trovare spazio l'interesse fiscale degli Stati, inteso come l'interesse al reperimento delle risorse pubbliche che finanzino la comunità domestica.

L'interesse fiscale, ignorato come possibile giustificazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, ritorna rilevante nel bilanciamento degli interessi europei solo all'interno della disciplina della cooperazione amministrativa, ossia all'interno di quella stessa disciplina che permette alla Corte di Giustizia di ignorarne la rilevanza quando invocato dagli Stati che oppongono l'efficacia dei controlli.

Nell'attuale contesto di mercato globalizzato, dunque, la necessità di bilanciare le libertà di circolazione europee con dei contrappesi a favore dei poteri amministrativi delle autorità fiscali degli Stati membri si è resa ancora più urgente. Tale necessità ha spinto verso la costruzione di una struttura procedimentale di assistenza reciproca a livello di fiscalità europea che si è tradotta nell'emanazione di due direttive, la

²¹¹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 14 febbraio 1995, C-279/93; sentenza della Corte di Giustizia, del 11 agosto 1995, C-80/94; sentenza della Corte di Giustizia, del 27 giugno 1996, C-107/94.

²¹² Sentenza della Corte di Giustizia, del 11 ottobre 2007, C-451/05, p. 63

2011/16/UE in materia di scambio di informazioni e la 2010/24/UE relativa all'assistenza reciproca nella riscossione²¹³, un regolamento, il Reg. 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di IVA e una Convenzione, la Convenzione Napoli II, in materia di dogane.

In questo quadro, caratterizzato da una maggiore mobilità contributiva, resa possibile proprio dal pieno esplicarsi delle libertà fondamentali, e al contempo da una crescita delle dinamiche di concorrenza fiscale tra Stati, questi ultimi hanno dovuto superare la riluttanza da sempre dimostrata nella condivisione delle informazioni utili all'esercizio del potere impositivo, che è sempre stato espressione essenziale della sovranità, al fine di ottenere una razionalizzazione nella gestione delle entrate e un apparato conoscitivo che meglio consentisse di combattere i fenomeni evasivi.

Detto altrimenti, nell'era della globalizzazione e del mercato unico europeo la necessità degli Stati di cooperare e prestarsi reciproca assistenza in materia fiscale è diventata l'unico strumento a disposizione degli Stati per una corretta e più efficiente gestione delle entrate tributarie all'interno dei propri confini domestici.

Conscio delle mutate esigenze del mercato interno, così come evolutosi negli ultimi trent'anni, l'ordinamento europeo individua gli obiettivi primari della disciplina sia sullo scambio di informazioni, sia sull'assistenza al recupero crediti nella necessità di garantire la neutralità fiscale; di prevenire frodi e

²¹³ Sul punto si vedano *inter alia*: FERNÁNDEZ MARÍN F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 453 e ss.; Fernandez Marin F., *Tassazione dei non residenti: tra scambio di informazioni e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, 2008, 2, 451 e ss., M. BARASSI, *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Cassese, Milano 2006, 1525 ss.; BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012; CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corr. Trib.*, 2011; CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. Trib.* 2011, 21 ss.

perdite di bilancio, permettendo però di neutralizzare le misure di protezione discriminatorie adottate in ordine alle operazioni transfrontaliere.

Così delineata la dimensione dell'interesse fiscale all'interno del mercato unico, è ora necessario interrogarsi sulle possibili interazioni con la declinazione europea di tale interesse, cioè con l'interesse finanziario europeo.

Allo stato dell'arte risulta un unico caso, deciso dalla Corte di Giustizia, nel quale il paradigma della norma a tutela degli interessi finanziari europei, l'art. 325 TFUE, sia stato declinato all'interno del mercato unico e dunque messo a confronto con le libertà di circolazione.

La sentenza, nota come caso *WebMindLicenses*²¹⁴, ha assunto rango di *leading case* nell'ambito della tutela degli interessi finanziari e merita pertanto di essere ripercorsa nei suoi tratti essenziali.

Il caso prende le mosse da una complessa operazione che vede la *WebMindLicenses*, società di diritto ungherese, concedere in locazione un *know how* che consente lo sfruttamento di un sito internet alla *Lalib*, società di diritto portoghese. Il giudice di primo grado, tuttavia, in seguito ad indagini fiscali, aveva contestato l'effettività economica di tale operazione, sostenendo che in realtà il *know how* fosse sempre stato sfruttato dalla società ungherese, anche in seguito alla concessione in locazione. Secondo quanto ricostruito dall'amministrazione fiscale ungherese il *know how* della *WebMindLicenses*, sviluppato dal suo amministratore unico, non sarebbe mai stato effettivamente sfruttato dalla società portoghese e per il suo interesse; di quest'ultima veniva pertanto contestata la natura di costruzione artificiosa, avente come unico fine quello di beneficiare della più favorevole aliquota IVA portoghese. A sostegno di tale ricostruzione l'amministrazione fiscale

²¹⁴ Sentenza della Corte di Giustizia, del 17 dicembre 2015, C- 419/14

ungherese valorizzava tre elementi²¹⁵, segnatamente: la WML non aveva mai avuto intenzione di trasferire alla Lalib il diritto a godere dei corrispettivi per lo sfruttamento del *know how*; sussistevano stretti legami personali tra il titolare del *know how* e i subcontraenti della Lalib che operavano effettivamente sul sito internet; la società portoghese aveva una gestione irrazionale e ritenuta deliberatamente deficitaria. A tali conclusioni l'amministrazione fiscale era pervenuta sulla base di prove ottenute all'insaputa della WebMindLicenses, consistenti in intercettazioni telefoniche e sequestri di posta elettronica, eseguiti nell'ambito di un procedimento penale parallelo non concluso²¹⁶.

I diciassette quesiti del giudice del rinvio possono essere ricondotti a tre macrotemi, tutti sistematicamente collegati in ragione della presunta abusività dell'operazione. Il primo attiene a ciò che viene qualificato dal giudice del rinvio, prima, e dalla Corte di Giustizia, poi, abuso del diritto e al corretto riparto territoriale dell'IVA (si ricordi che l'imposta in questione era stata correttamente versata in Portogallo dalla Lalib); il secondo verte sulle modalità di utilizzazione dello scambio d'informazione ai fini IVA secondo il Reg. 904/2010²¹⁷; infine, il terzo, riguarda la trasmigrazione probatoria dal procedimento penale all'accertamento tributario²¹⁸.

Nella già ricordata pluralità dei quesiti sottoposti alla Corte di Giustizia, quello sull'abuso²¹⁹ assume un'importanza centrale, sia per l'originalità di argomentazioni con cui viene declinato l'istituto, sia perché questo pare essere punto di partenza necessitato, utilizzato dalla Corte per poter intervenire, su richiesta del giudice remittente, in ambiti nei quali vi è una competenza degli Stati (circolazione probatoria interna) o

²¹⁵ Sentenza citata, p. 21 e 22

²¹⁶ Sentenza citata, p. 23.

²¹⁷ MARRAZZO C., *Costruzione artificiosa ai fini IVA: accertamento e cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Rassegna Trib.*, 4/2016

²¹⁸ Questo terzo quesito sarà tuttavia oggetto del III capitolo

²¹⁹ Per una ricostruzione dell'affermazione dell'abuso del diritto si veda la nota n. 22

un'attuazione lasciata agli Stati (scambio di informazioni tra Stati).

Più specificatamente, l'abuso è stato riferito alla libertà di stabilimento, così come richiesto dal giudice del rinvio, per comprendere se nel caso di specie fosse legittima la creazione della Lalib da parte della WebMindLicenses, se attuata per beneficiare del vantaggio relativo al differenziale di aliquota portoghese.

Secondo la Corte di Giustizia la libertà di stabilimento diventa, in questo caso, il parametro comunitario dell'abuso, con riferimento all'operazione posta in essere di concessione in locazione del *know how* a favore della società portoghese. Ci si chiede²²⁰, in un'ottica sistematica, se sia o meno contrario al diritto eurounitario utilizzare una costruzione artificiosa per beneficiare di un'aliquota IVA più favorevole (nel caso di specie quella portoghese), invocando la libertà di stabilimento (artt. 49 e 56 TFUE) al fine di sfruttare le asimmetrie presenti nel sistema IVA, armonizzato, ma non per questo omogeneo, con riferimento al *quantum* dell'imposizione²²¹.

Il beneficio della più favorevole aliquota portoghese, infatti, secondo il giudice del rinvio che si rivolge alla Corte di Giustizia potrebbe costituire un esercizio della libertà di stabilimento che consentirebbe al contribuente di scegliere, in un'ottica di pianificazione fiscale, di stabilirsi laddove le condizioni fiscali siano più favorevoli anche per effetto della concorrenza fiscale tra Stati alimentata dai persistenti differenziali di aliquote IVA. Secondo la Corte il fatto di beneficiare in uno Stato membro di un'aliquota IVA ordinaria inferiore “*non può essere considerato di per sé come un vantaggio la cui concessione è contraria agli obiettivi della direttiva IVA*”. E ciò perché, ordinariamente, sfruttare la libertà di stabilimento riconosciuta dai Trattati per beneficiare di un'aliquota più favorevole rappresenta una facoltà legittima attribuita agli operatori economici in forza

²²⁰ *Rectius* i quesiti, quelli che si riferiscono all'abuso: p. 28, quesiti 1 – 8

²²¹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, considerando 29 e art. 97

delle stesse norme europee che regolano il mercato interno. Altro sarebbe, invece, sempre come richiesto in alternativa dal giudice del rinvio, se il contribuente avesse realizzato una costruzione puramente artificiosa, priva di una reale effettività economica, per beneficiare dell'aliquota più favorevole dell'ordinamento portoghese. In questo caso l'operazione posta in essere dalla WebMindLicenses avrebbe dovuto essere considerata come abusiva secondo una più ampia declinazione del principio anti-abuso così come elaborato nella sentenza Halifax²²², perché riferito all'invocazione impropria e fraudolenta dell'esercizio delle libertà economiche, più precisamente a quella di stabilimento, dal momento che la WebMindLicenses avrebbe voluto beneficiare della pur ammessa concorrenza fiscale, ma senza un soggetto che ne potesse effettivamente beneficiare. Infatti la contestata abusività dell'operazione riguarda l'effettività dell'attività economica svolta dalla Lalib, la società portoghese, e concerne, da un lato l'effettività dell'applicazione dell'imposta sul soggetto che fisiologicamente ne deve essere inciso, dall'altro il corretto riparto territoriale della stessa, dal momento che l'imposta era già stata assolta in Portogallo dalla Lalib. La Corte di Giustizia delinea e fornisce al giudice del rinvio degli elementi sintomatici chiari, da verificare, per valutare la reale e non solo formale esistenza della società portoghese. L'abuso così ricostruito correla la costruzione artificiosa (illegittima) allo sfruttamento di un beneficio comunitario (altrimenti lecito in condizioni fisiologiche).

Ecco allora che la presunta abusività dell'operazione ha come effetto quello di riallineare interesse fiscale e interesse finanziario per quel che concerne, nel caso di specie, la risorsa

²²² PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione e abuso del diritto tributario*, G. MAISTO (a cura di), Milano, 2009, 311; CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv Dir Trib.*, 2008, fascicolo 12, 1055. Nell'articolo si mette in evidenza come, omettendo di considerare la norma abusata, si perdono con essa tutte le garanzie procedurali e sostanziali che ne discendono.

propria IVA²²³, il cui gettito è condiviso tra Unione europea e Stati membri, diventando così possibile invocare, al fine di giustificare una misura restrittiva della libertà di stabilimento, la costruzione meramente artificiosa. In tale ultimo caso il soggetto economico non può invocare l'effetto diretto degli articoli 49 e seguenti poiché l'abusività dell'operazione gli impedisce di godere della disciplina delle libertà.

Più precisamente i giudici del Lussemburgo demandano al giudice nazionale di verificare se vi sia una correlazione tra l'esistenza formale e quella sostanziale della società portoghese. La presunta abusività dell'operazione si concentra sulla verifica del soggetto portoghese e infatti la Corte chiede al giudice ungherese di verificare, alla luce dei requisiti indicati dalla stessa Corte di Giustizia, se la sede della società portoghese sia effettiva; se la stessa possieda una struttura adeguata in termini di locale e personale e, ancora, se l'attività della stessa sia esercitata in proprio nome e per conto proprio, con le relative conseguenze in tema di responsabilità.

La prevenzione di fenomeni abusivi torna rilevante quale autonomo motivo di giustificazione quando la misura restrittiva abbia come scopo precipuo quello di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate a eludere non solo la normativa nazionale ma anche e soprattutto il buon funzionamento del mercato e dunque, in ultima analisi, ad alterare la consistenza dell'interesse finanziario.

²²³ *MONDINI A., Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, 2012, Pacini editore, 213 e s.

L'interesse finanziario alla prova del bilanciamento con i principi europei

1. Tutela dell'interesse finanziario e affermazione dello *ius puniendi*

Le esperienze impositive sono accomunate, nello spazio europeo, dall'affermazione dello *ius puniendi*, unico strumento ritenuto idoneo a garantire la migliore tutela al dovere di solidarietà che, in ultimo, ispira l'impegno finanziario degli Stati membri²²⁴. La repressione della violazione del dovere contributivo, ormai condivisa, come conferma la stessa lettera dell'art. 325 TFUE, tra Stati membri e Unione europea, passa attraverso misure amministrative e penali, in parte accomunate grazie alla giurisprudenza CEDU²²⁵, a riconferma di una nuova

²²⁴ DI PIETRO A., *Diritto penale tributario, profili comparati*, in *Rassegna tributaria*, n.2, 2015, 333 e ss.

²²⁵ La nozione autonoma di materia penale è stata fornita dalla Corte di Strasburgo per la prima volta nel noto *leading case* Engel c. Paesi Bassi (Corte eur., Grande Camera, 8 giugno 1976, causa Engel e altri c. Paesi Bassi). I criteri consistono nella qualificazione giuridica fornita a livello domestico; nel carattere generale degli interessi tutelati e nel grado di severità, intesa come afflittività in concreto, della sanzione. Sulla nozione di sanzione amministrativa convenzionalmente penale si vedano, inter alia, MANES V., *Profili e confini dell'illecito para-penale*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 3, 2017, 988 e ss.; PALIERO C.E., *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. Italiana di dir. penale*, 1985, 894 ss.; LICCI G., *Misure sanzionatorie e finalità afflittiva: indicazioni per un sistema punitivo*, in *Riv. Italiana di dir. penale*, 1982, 1004 ss.; TRIPODI A. F., *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*; in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 2017, 3, 1047 e ss.; BRANCA M., *Un "giro di vite" sulle sanzioni amministrative "penali" nelle sentenze n. 43, n. 68 e n. 109 del 2017 della corte costituzionale?*, in *Giur. Cost.*, 3, 1407 e ss.; DELSIGNORE M., *Le regole di convivenza della sanzione amministrativa*, in *Dir. Amm.*, 2, 2017; MAZZACUVA F., *La materia penale e il "doppio binario" della corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. Italiana di Dir. Penale*, 4, 2013, 1899 e ss.; ROMANO M., *Ripensare il diritto penale (a dieci anni dalla scomparsa di Federico Stella)*, in *Riv. Italiana di diritto penale*, 2017, 1, 1 e ss.; DELMAS-MARTY M. (a cura di) *La « matière pénale » au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rev. sci. crim. et droit pén. comp.*, 1987; VAN DIJK-F., VAN HOOFF-A., VAN RIJN-L.,

e comune cultura europea di contrasto ai fenomeni evasivi e elusivi.

Il primato di tale politica punitiva²²⁶ trova la sua acme proprio nella previsione contenuta nell'art 325 TFUE e, soprattutto, nell'interpretazione che ne è stata fornita dalla Corte di Giustizia in numerose e recenti pronunce²²⁷. Anticipando quelli che saranno gli sviluppi del presente capitolo si può affermare che il primato affermato dalla Corte di Giustizia con riferimento alla norma contenuta nell'art. 325 TFUE trova il suo fondamento nel principio di effettività, declinato secondo il paradigma dell'effetto utile che deve essere garantito alle norme unitarie.

Osservava Dworkin, con formula suggestiva, che i principi vanno sempre in coppia²²⁸. Tale efficace sintesi intendeva dare risalto al meccanismo imprescindibile di funzionamento dei principi, quello del bilanciamento con altri principi di pari rango, atto a evitare un'applicazione degli stessi che potrebbe altrimenti essere definita 'tirannica'. Stante l'accresciuta centralità che la tutela dell'interesse finanziario ha assunto nel panorama europeo è necessario verificare se l'effettività di tale norma sia garantita effettuando un corretto bilanciamento con gli altri principi che vengono in rilievo: segnatamente con quelli di neutralità; ne bis in idem; cooperazione tra amministrazioni finanziarie; autonomia procedurale degli Stati membri e, infine, legalità.

ZWAAK L, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Antwerpen-Oxford, 2006, 547 e ss.

²²⁶ Così DI PIETRO A., *ibidem*

²²⁷ In materia di interesse finanziario e di supremazia di quest'ultimo in caso di bilanciamento con altri principi si vedano, in particolar modo: Sentenza della Corte di Giustizia, 8 settembre 2015, C-105/14, cd. Caso Taricco; Sentenza della Corte di Giustizia, Sentenza della Corte di Giustizia, 5 dicembre 2017, C- 42/17, c.d. caso Taricco bis; Sentenza della Corte di Giustizia, 26 febbraio 2013, C-617/10, caso Åkerberg Fransson, Sentenza della Corte di Giustizia, del 19 ottobre 2017, C- 101/16, caso Paper Consult; Sentenza della Corte di Giustizia, del 5 aprile 2017, C- 217/15; Sentenza della Corte di Giustizia, del 17 dicembre 2015, C- 419/14;

²²⁸ DWORKIN R., *Taking rights seriously*, Harvard, 1977

Tale indagine impone una preliminare ricognizione dello stato dell'arte normativo sulla competenza punitiva unitaria. Per comprendere la portata innovativa delle pronunce rilevanti della Corte di Giustizia in materia è infatti necessario avere consapevolezza dell'evoluzione storica che ha portato il c.d. diritto penale europeo a trasformarsi da "tabù" a oggetto di indagine quasi necessitato.

1.1. L'evoluzione dello *ius puniendi*

Fino al Trattato di Maastricht le fonti primarie non attribuivano alcuna competenza penale specifica all'Unione²²⁹. La visione illuministica legata al ruolo del Parlamento quale detentore del monopolio esclusivo in materia punitiva non lasciava margine a una tutela propriamente penale, comune, degli interessi unitari. Gli Stati membri ritenevano insormontabile il c.d. deficit democratico riscontrabile nel procedimento legislativo comunitario e le riserve di legge costituzionali operanti in tutti gli Stati venivano valorizzate al fine di disconoscere qualsiasi competenza punitiva all'allora Comunità europea. Al Consiglio europeo era riconosciuta, in virtù della formulazione dell'art. 280 TCE, antecedente dell'art. 325 TFUE, la possibilità di prevedere e irrogare sanzioni amministrative per tutelare gli interessi comunitari. Tale previsione, tuttavia, conteneva

²²⁹ Per una visione sistematica dell'evoluzione del diritto penale europolitano si vedano: GRASSO G., SICURELLA R., *Il Corpus juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, Milano, Giuffrè, 2003; SICURELLA R., *Diritto penale e competenze dell'Unione europea. Linee guida di un sistema integrato di tutela dei beni giuridici sovranazionali e dei beni giuridici di interesse comune*, Milano, Giuffrè, 2005; GRASSO G., SICURELLA R., *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, Giuffrè, 2007; ALLEGREZZA S., *Verso una Procura europea per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione. Idee di ieri, chances di oggi, prospettive di domani*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2013; MANES V., *Il giudice nel labirinto: profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012; ARMONE G. F., CIMINI B.R., GANDINI F., IUZZOLINO G., NICASTRO G., PIOLETTI A., *Diritto penale europeo e ordinamento italiano, le decisioni quadro dell'Unione europea: dal mandato d'arresto alla lotta al terrorismo*, Milano, 2006; GRASSO G., PICOTTI L., SICURELLA R., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011.

un'espressa esclusione di qualsiasi interferenza della stessa con le competenze penali, che rimanevano per previsione e attuazione strettamente nazionali²³⁰.

In una prima fase, al fine di superare la mancanza di una normativa espressa, la Corte di Giustizia, nel noto *leading case* "Mais Greco", ha affermato il principio di assimilazione degli interessi comunitari ai beni nazionali comparabili, in modo da assicurare a questi ultimi una tutela equiparabile²³¹.

Nel dettaglio il c.d. *principio di assimilazione* sanciva l'obbligo per gli Stati Membri di adottare, qualora fosse necessario a garantire la migliore tutela degli interessi comunitari, sanzioni penali, nel caso in cui la tutela di interessi corrispondenti fosse parimenti garantita da un *enforcement* di tipo penale negli ordinamenti nazionali. A tale pronuncia, tradizionalmente, si fa riferimento per individuare la nascita di una competenza penale indiretta in capo all'Unione²³².

La Corte di Giustizia attribuì allora per la prima volta agli interessi finanziari comunitari la natura di bene giuridico

²³⁰ Art. 280 TCE: «Il Consiglio, deliberando secondo la procedura di cui all'articolo 251, previa consultazione della Corte dei conti, adotta le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri. Tali misure non riguardano l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri»

²³¹ Sentenza della Corte di Giustizia, del 21 settembre 1989, C-68/88, caso Mais Greco. Nel caso posto all'attenzione dei giudici lussemburghesi, già analizzato nel primo capitolo, la Commissione aveva proposto, ai sensi dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica ellenica era venuta meno agli obblighi del diritto comunitario, avendo omesso l'accertamento ed il versamento alla Comunità delle risorse proprie fraudolentemente sottratte al bilancio comunitario per effetto dell'importazione dalla Jugoslavia in Grecia, senza applicazione di alcun prelievo, di determinate partite di granoturco, successivamente esportate verso un altro paese membro della Comunità come prodotti di origine greca, e avendo rifiutato di adottare altri provvedimenti adeguati.

²³² DELMAS MARTY M., *Verso un diritto penale comune europeo?*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 2, 1997, 547 e ss.; TIEDEMANN K., *L'europeizzazione del diritto penale*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 1998, 1, 3 e ss.; SICURELLA R., *Il titolo vi del trattato di Maastricht e il diritto penale*, *Riv. Italiana di dir. Penale*, 1997, 4, 1307 e ss.

proprio della Comunità europea, meritevole di un'adeguata tutela attraverso una risposta sanzionatoria di natura penale, pur in assenza di una competenza espressa. L'obbligo di tutela penale degli interessi europei trovava base giuridica nel principio di leale cooperazione degli Stati membri con la Comunità: da tale obbligo degli Stati, e non da una competenza espressa in capo alla Comunità, la Corte lussemburghese aveva enucleato il principio di affidamento alle sanzioni penali statali²³³.

Proprio a partire dal già ricordato principio di effettività la Corte di Giustizia arriva ad affermare che la mancanza di un'espressa previsione attributiva di una competenza penale unitaria non può essere ostativa all'irrogazione di sanzioni penali proporzionali, effettive e dissuasive da parte delle competenti autorità nazionali qualora tali sanzioni siano le uniche a poter garantire la massima efficacia del diritto europeo²³⁴. In altri termini, attraverso lo strumento della direttiva, che garantiva il rispetto della riserva di legge nazionale stante il necessario recepimento della stessa all'interno dell'ordinamento, l'Unione poteva (e può) imporre agli Stati membri veri obblighi di penalizzazione, imponendo ai singoli ordinamenti nazionali di optare per lo strumento penale, qualora ciò sia necessario a garantire la massima effettività del diritto unitario.

²³³ SICURELLA R., *Diritto penale e competenze dell'Unione europea. Linee guida di un sistema integrato dei beni giuridici sovranazionali e dei beni giuridici di interesse comune*, Milano, cit.

²³⁴ Sentenza della Corte di Giustizia del 13 novembre 2005, C-176/03. Si veda altresì SOTIS. C., *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione europea dopo Lisbona*, in *Dir. Pen. Contemporaneo*, 2011, 111 e ss. L'autore sottolinea come l'utilizzo della direttiva in materia penale che detti norme minime, così come delineato dall'art. 83, p. 2, del TFUE, debba essere ispirato a criteri di indispensabilità. Il criterio dettato dall'art. 83 in materia di direttive nell'ambito penale è una specificazione del più ampio criterio di proporzionalità e sussidiarietà che informa i rapporti tra Stati membri e Unione europea delineato nell'art. 5 TUE.

1.2. L'assetto normativo post Lisbona: l'armonizzazione, l'armonizzazione accessoria e il paradigma dell'art. 325 TFUE

Con il Trattato di Lisbona è venuta meno la tripartizione in pilastri che vedeva la competenza penale regolamentata nel terzo pilastro relativo allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia²³⁵.

Il nuovo assetto normativo può ora essere suddiviso in due sottoinsiemi: uno attinente alla c.d. armonizzazione accessoria²³⁶ in ambito penale (art. 83 e ss. TFUE) e l'altro, divenuto preponderante, relativo all'art. 325 TFUE, che alcuni autori non hanno esitato a definire una competenza penale quasi diretta dell'Unione²³⁷.

In base all'art. 83, p. 1, TFUE, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale. Presupposto indefettibile per tale competenza armonizzatrice unitaria è dunque la transnazionalità dei fenomeni criminali che richiede, per un'efficace repressione, una base comune a tutti gli Stati²³⁸. Tale norma rappresenta il

²³⁵ La competenza penale Ue, nel contesto del terzo pilastro, trovava regolamentazione negli articoli 29 e 31 TUE, in base ai quali tale competenza doveva essere funzionale innanzitutto alla cooperazione tra le autorità nazionali competenti per la repressione dei reati. Sul punto si veda MANACORDA S., *L'integration penale indirecte, une premiere definition*, in *L'integration penale indirecte. Interaction entre droit penale et cooperation judiciaire au sein de l'Union europeenne*, Parigi, 2005, 21 e ss.

²³⁶ BERNARDI A., *La competenza penale accessoria dell'Unione europea: problemi e prospettive*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2009

²³⁷ ZINCANI M., *Diritto penale*, Bologna, in corso di pubblicazione

²³⁸ Art. 83, p. 1, TFUE: "Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli su basi comuni. C 326/80 IT

necessario contraltare al riconoscimento delle libertà di circolazione all'interno dello spazio europeo, libertà che possono incrementare gli ambiti di operatività della criminalità transeuropea²³⁹. Tale competenza abbandona il precedente strumento della decisione quadro, più farraginoso perché ancora legato a logiche intergovernative, per sposare quello della direttiva, più agile da un punto di vista europeo e comunque rispettoso delle riserve di legge costituzionali operanti nei singoli Stati membri. Questa prima competenza ha carattere autonomo perché permette, nei settori indicati dal paragrafo 1 dell'art. 83 TFUE, di assicurare aree di illiceità penale omogenee tra i vari Stati Membri. Essa è autonoma anche perché, pur non rinnegando la sinergia tra armonizzazione e cooperazione, del resto confermata dalla topografia delle norme stesse, entrambe inserite nel capo 4 (la cooperazione regolata nel precedente art. 82 TFUE), non è prioritariamente finalizzata alle esigenze di coordinamento esistenti tra le varie autorità nazionali (come lo erano invece i precedenti articoli 29 e 31 TUE).

Per altro verso invece l'art. 83, paragrafo 2 TFUE, positivizza e eleva a rango di norma primaria gli approdi della già citata sentenza del 13 settembre 2005 nella quale la Corte di Giustizia aveva richiesto l'applicazione di sanzioni penali effettive,

Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 26.10.2012 Dette sfere di criminalità sono le seguenti: terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità informatica e criminalità organizzata. [...]

²³⁹ ALLEGREZZA S., *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, Milano, 2013. Si veda anche *Programma di Stoccolma 2014-2020*, volto a delineare orientamenti strategici della programmazione legislativa ed operativa nello spazio di libertà, sicurezza e giustizia, partendo proprio dalla constatazione di come la criminalità organizzata stia assumendo una dimensione globale che dunque necessita, sempre più, una risposta comune.

dissuasive e proporzionate, quali unico rimedio per un'efficace tutela dell'ambiente²⁴⁰.

L'art. 83, paragrafo 2, infatti richiede il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia penale, qualora lo stesso si riveli indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che sia già stato oggetto di misure di armonizzazione, anche in questo caso mediante lo strumento delle direttive. Tale norma mira a garantire l'effetto utile dei precetti di fonte comunitaria che sarebbe irrimediabilmente frustrato, nonostante l'adozione delle direttive di cui al primo paragrafo, qualora taluni Stati membri non adottassero adeguate misure nazionali volte a colpire le violazioni gravi in settori di competenza di una politica strategica europea. Anche in tal caso lo strumento prescelto è quello della direttiva che fissi norme minime. La norma contenuta nel paragrafo 2 ha una latitudine applicativa più ampia rispetto a quella del paragrafo 1 e ciò perché essa interviene con lo strumento della direttiva, mediante l'adozione di norme minime, anche nei settori non indicati nel paragrafo 1 (quelli relativi alle sfere più sensibili di criminalità organizzata) laddove questo sia necessario per garantire l'effetto utile delle norme europee in un determinato settore.

Si può affermare, sinteticamente, che il Trattato di Lisbona ha razionalizzato le competenze penali indirette dell'Unione europea così come risultanti dall'elaborazione effettuata in precedenza dalla Corte di Giustizia.

Così delineata la competenza armonizzatrice principale (art. 83, p.1.) e quella di armonizzazione accessoria (art. 83, p. 2), è necessario completare il quadro normativo con il novellato art. 325 TFUE che ha assunto, grazie alle più recenti pronunce della Corte di Giustizia, un ruolo di fondamentale importanza nel

²⁴⁰ Osserva BERNARDI, op. cit.: *“alla luce appunto di questa giurisprudenza venne introdotta la prima direttiva di armonizzazione penale, precedente di poco più di un anno l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona”*.

settore penal-tributario europeo, nonostante la nuova direttiva per la tutela degli interessi finanziari, sostitutiva della precedente Convenzione PIF del 1995, non lo abbia indicato come propria normativa di fondamento²⁴¹.

L'art. 325 TFUE è la naturale conseguenza dell'autonomia giuridica e finanziaria del bilancio europeo che, come osservato nel primo capitolo, comporta una sempre maggiore gestione di risorse c.d. proprie da parte dell'Unione. L'accresciuta centralità delle risorse proprie porta con sé il proliferare di fenomeni fraudolenti idonei a intaccare il *quantum* di tali risorse. Da ciò nasce la necessità di una loro più efficace tutela e dunque la scelta, da parte dell'Unione, di affidarla a misure di natura penale²⁴².

Il Trattato di Maastricht del 1992, recependo i principi della già analizzata sentenza *Mais Greco*, aveva introdotto l'art. 209 A TCE, poi trasfuso nel Trattato di Amsterdam all'art. 280. La norma da ultimo menzionata, in un'ottica ispirata alla prudente salvaguardia della sovranità statale in tema di risposta sanzionatoria penale, non nominava espressamente lo strumento sanzionatorio penale, demandando esclusivamente agli Stati di adottare, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari della Comunità, gli stessi strumenti che vengono adottati per lottare contro le frodi nazionali.

La novità di grande impatto presente nella formulazione dell'art. 325 risiede nell'abrogazione dell'ultimo periodo del paragrafo 4 dell'originario art. 280 che sembrava escludere, tra le misure indicate dalla norma, quelle aventi natura penale. Ad oggi pertanto non può dubitarsi che all'interno di tali misure, che devono essere poste in essere dagli Stati per garantire

²⁴¹ BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 12, 2017.

²⁴² PICOTTI L., *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto di competenza della procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2013

un'efficace tutela degli interessi di bilancio dell'Unione, abbiano diritto di cittadinanza anche quelle penali²⁴³.

Tale norma è il naturale approdo della giurisprudenza europea pocanzi citata e impone agli Stati membri di elevare a rango di bene giuridico meritevole di tutela penale gli interessi finanziari, condivisi, dell'Unione europea e degli Stati membri, in ossequio al già ricordato principio di leale cooperazione. Stati membri e Unione europea combattono la frode e le altre attività illegali lesive degli interessi finanziari europei, adottando le stesse misure che gli Stati adottano per corrispondenti interessi nazionali (principio di assimilazione), in ottica cooperativa e collaborativa (traduzione del generale obbligo di cooperazione tra Stati e Unione ex art. 4 TUE in una disciplina specifica, è bene ricordare che l'art. 325 TFUE è inserito nel capo relativo alle norme sul bilancio europeo).

La natura di bene sovraordinato dell'interesse in parola, come "bene pubblico europeo", è corroborata anche dalla nuova direttiva PIF, che è andata a sostituire la Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee che era stata adottata nel 1995. Il Parlamento europeo ha definitivamente approvato la Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, con la quale si stabiliscono norme minime circa la definizione dei reati e delle sanzioni in tema di contrasto alla frode e alle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione²⁴⁴.

La direttiva conferma l'approccio necessariamente condiviso tra Stati e Unione europea, ritenendo insufficiente la sola azione dei

²⁴³ PICOTTI L., *Limiti garantistici delle incriminazioni penali e nuove competenze europee alla luce del Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del diritto penale nei settori di interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011, 207 e s.

²⁴⁴ La direttiva troverà applicazione in tutti gli Stati membri con l'eccezione della Danimarca che, nell'esercizio del diritto di *opt-out*, ha ritenuto di non partecipare all'adozione della Direttiva. Sul punto si veda. CUCCHIARA M.F., *Lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: il Parlamento europeo approva la Direttiva PIF*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, 7-8

primi in caso di fenomeni fraudolenti a carattere transnazionale. La leale cooperazione tra Stati e Unione europea si traduce, nella direttiva, sia su un piano funzionale²⁴⁵, relativo alla cooperazione, sia sul piano statico di definizione dell'interesse tutelato²⁴⁶. E infatti, al considerando n. 1, si legge che la tutela degli interessi finanziari riguarda “qualsiasi misura che incida negativamente sulla consistenza del patrimonio eurounitario e su quello degli Stati membri”. Ciò conferma la consapevolezza, da parte dell'Unione europea, di quella condivisione di entrate presente nel sistema di finanza derivata europea, in cui il gettito delle risorse proprie è, in origine, gettito statale che in un secondo momento viene trasferito per poi, da ultimo, ritornare agli Stati per il tramite delle politiche redistributive.

I reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, inclusi nella novella, comprendono varie ipotesi di frode e di malversazione²⁴⁷, la corruzione attiva e passiva²⁴⁸ e il riciclaggio di denaro²⁴⁹. Gli stessi reati delimitano l'ambito di competenza della futura Procura Europea (c.d. EPPO)²⁵⁰.

Tra gli aspetti di maggior rilievo che emergono dal testo definitivo della Direttiva rientrano sicuramente gli elementi che erano stati anticipati dalle pronunce della Corte

²⁴⁵ Si veda l'art. 15, Direttiva 2017/1371 rubricato “Cooperazione tra Stati membri e Commissione (Olaf) e altre istituzioni, organi e organismi dell'Unione”.

²⁴⁶ Considerando n. 1, Direttiva 2017/1371: “La tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o che minacci di incidere negativamente sul suo patrimonio e su quello degli Stati membri, nella misura in cui è di interesse per le politiche dell'Unione”.

²⁴⁷ Art. 3, Direttiva 2017/1371

²⁴⁸ Art. 4, Direttiva 2017/1371

²⁴⁹ *Ibidem*

²⁵⁰ ALLEGREZZA S., *Verso una procura europea per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, Idee di ieri, chances di oggi, prospettive di domani*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2014

lussemburghese in materia²⁵¹, segnatamente: l'inclusione delle frodi IVA nell'ambito di applicazione della Direttiva, qualora esse presentino una dimensione transfrontaliera (riguardino almeno due stati) e comportino altresì un danno complessivo di almeno 10 milioni di Euro²⁵²; l'obbligo per gli Stati membri partecipanti di introdurre le misure necessarie per assicurare che le persone giuridiche nel cui interesse siano commessi i c.d. "reati PIF" possano essere ritenute responsabili²⁵³; l'obbligo per gli Stati membri partecipanti di prevedere termini di prescrizione tali da consentire l'effettiva persecuzione di tali reati²⁵⁴.

Pregio indubitabile della direttiva è quello di aver fornito definizioni precise sia del concetto di "interesse finanziario" sia di quello di "frode grave", tali da poter orientare gli interpreti in un settore, come quello penale, dominato dal principio di determinatezza, nell'implementazione della normativa secondaria e nell'applicazione diretta dell'*acquis* in materia.

All'art. 2 viene enucleata la definizione di interesse finanziario, per tale intendendosi quello comprensivo di tutte le entrate, spese e beni che siano acquisiti al bilancio dell'Unione europea. Con riferimento al concetto di frode grave, invece, il parametro normativo è duplice: da un lato la già ricordata definizione di frode grave in materia di IVA²⁵⁵, a riconferma della centralità di

²⁵¹ L'art. 1 della direttiva in parola, infatti, afferma che la direttiva ha il fine precipuo di rafforzare la protezione contro i reati che ledono gli interessi finanziari, in conformità all'*acquis* dell'Unione in tale settore

²⁵² Art. 2, p. 2, Direttiva 2017/1371

²⁵³ Art. 6, Direttiva 2017/1371

²⁵⁴ Art. 12, Direttiva 2017/1371: "*Gli Stati membri adottano le misure necessarie a prevedere un termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente [...]*"

²⁵⁵ Art. 2, p. 2, Direttiva 2017/1371: "*In materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale*

questa risorsa nel panorama della fiscalità europea e dall'altro la definizione generica di frode che lede gli interessi finanziari, contenuta all'art. 3²⁵⁶.

Infine, merita un cenno, per il suo valore informativo, il *report* annuale che viene stilato, in base all'art. 325 TFUE, dalla

secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR”.

²⁵⁶ Art. 3, p. 2 e 3, Direttiva 2017/1371: “2. Ai fini della presente direttiva si considerano frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: a) in materia di spese non relative agli appalti, l'azione od omissione relativa: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua l'appropriazione indebita o la ritenzione illecita di fondi o beni provenienti dal bilancio dell'Unione o dai bilanci gestiti da quest'ultima, o per suo conto; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla distrazione di tali fondi o beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi; b) in materia di spese relative agli appalti, almeno allorché commessa al fine di procurare all'autore del reato o ad altri un ingiusto profitto arrecando pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione, l'azione od omissione relativa: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua l'appropriazione indebita o la ritenzione illecita di fondi o beni provenienti dal bilancio dell'Unione o dai bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla distrazione di tali fondi o beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi, che leda gli interessi finanziari dell'Unione; c) in materia di entrate diverse dalle entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA di cui alla lettera d), l'azione od omissione relativa: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto; d) in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA”.

Commissione e dagli stati membri²⁵⁷. Gli Stati membri, oltre ad adottare tutte le misure necessarie per la lotta contro le frodi, sono infatti tenuti a comunicare ogni irregolarità, non solo quelle aventi natura fraudolenta, alla Commissione europea, la quale a sua volta è tenuta a stilare un *report* annuale con le informazioni fornitele dagli Stati. Tale previsione conferma il principio di leale collaborazione e cooperazione che informa le relazioni tra Unione europea e Stati membri anche e soprattutto in questo settore. La relazione della Commissione europea viene presentata sia al Parlamento sia al Consiglio al fine di renderli edotti sulle misure adottate e dei risultati ottenuti a livello europeo. Il *report* fa parte della più ampia politica di trasparenza che informa la gestione finanziaria delle risorse europee e aiuta a identificare le aree all'interno delle quali deve essere rafforzata la tutela²⁵⁸. Ciò corrisponde alla responsabilità, gravante sulla Commissione, di implementare e allocare le risorse del bilancio unitario, che per l'ottanta per cento del suo ammontare viene poi gestito dagli Stati membri. Da tale considerazione emerge, una volta in più, la necessità di una tutela necessariamente condivisa degli interessi finanziari. La primaria responsabilità gravante sugli Stati per la tutela di tali interessi trova conferma nella giurisprudenza rilevante della Corte di Giustizia, come si analizzerà più in dettaglio nel prosieguo.

1.3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia: un approccio necessariamente europeo

L'impressione, leggendo le pronunce relative all'art. 325 TFUE, è che la norma sia stata tramutata in un meta-principio, quello relativo alla tutela degli interessi finanziari che, in nome dell'effettività richiesta alle misure nazionali che combattono

²⁵⁷ Il report del 2016 è rinvenibile all'indirizzo: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/IT/COM-2017-383-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>

²⁵⁸ European Union: question and answers, the protection of EU financial interests and the fight against fraud, 2014

contro la frode e gli altri fenomeni fraudolenti, non possa essere posto in bilanciamento con altri principi. Si fa riferimento, come anticipato, ai principi di neutralità, cooperazione, autonomia procedurale degli Stati membri; *ne bis in idem* e legalità (sempre declinata in termini europei), che saranno oggetto dei prossimi paragrafi. Al fine di fondare tale affermazione è necessario spostare il *focus* dall'analisi della normativa primaria e secondaria europea alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di tutela dell'interesse finanziario.

2. Il principio di neutralità nell'IVA armonizzata: il bilanciamento tra l'esigenza di lotta all'evasione e la pienezza del diritto alla detrazione

La neutralità è considerata, a buon titolo, una delle *ratio* ispiratrici dell'imposta armonizzata sul valore aggiunto²⁵⁹. La neutralità nell'IVA non è da intendersi in senso assoluto, quale mancata incisione autoritativa del soggetto che esprime capacità di concorrere alle pubbliche spese ma va delineata con riferimento agli operatori economici europei che svolgono la propria attività nel mercato interno. Essa si atteggia, per gli operatori economici, quale imposta transeunte, il cui effetto economico definitivo si riversa esclusivamente, almeno nel modello ideale, sul consumatore finale. La neutralità va dunque

²⁵⁹ In tema di neutralità si veda: *MONDINI A., Il principio di neutralità dell'iva tra mito e (perfettibile) realtà, in: I principi europei del diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2013, 269 e ss.; *GIORGI M., Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005; *MICELI R., Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. Trib.*, 6, 2006, 1871 e ss.; *TESAURO F., Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, in *Giur. it.*, 1996; *GREGGI M., Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. di dir. Trib.*, 2007, 4, 289 e ss.; *GIORGI M., L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rass. Trib.*, 1, 1999, 324 e ss.; *FORTE N., La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv. di dir. Fin.*, 1972.

intesa, in una più generale ottica ispirata dal modello concorrenziale perfetto auspicato dai Trattati, quale indifferenza per gli operatori economici.

L'art. 168 della direttiva IVA²⁶⁰ disciplina il diritto di detrazione. Esso permette al soggetto passivo, nella misura in cui i beni e i servizi scambiati siano impiegati all'interno di operazioni soggette ad imposta, di detrarre dall'importo dell'imposta l'IVA dovuta. Il diritto alla detrazione, come indicato dall'art. 167 della direttiva, sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

I requisiti formali necessari affinché tale diritto venga riconosciuto sono dettagliati all'art. 178 della medesima direttiva, conformemente al quale il soggetto che voglia detrarre l'IVA dovuta, oltre a presentare i requisiti sostanziali (natura di soggetto passivo e operazioni soggette a IVA), deve soddisfare gli ulteriori obblighi documentali imposti dalla norma. Segnatamente, essere in possesso di una fattura e aver correttamente compilato la dichiarazione²⁶¹.

Se, da un lato, il diritto alla detrazione è indubitabilmente uno dei principi fondanti che garantisce il meccanismo del funzionamento dell'IVA, evitando che il peso economico di quest'ultima possa gravare sugli operatori economici; dall'altro la stessa direttiva IVA riconosce la lotta contro l'evasione fiscale e le frodi quale obiettivo generale che deve essere perseguito nell'applicazione dell'imposta armonizzata²⁶². In nome di tale

²⁶⁰ Direttiva 2006/112/CE – relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA)

²⁶¹ In caso di importazioni, la lettera e) dell'art. 168 richiede all'operatore di essere in possesso di un documento comprovante l'avvenuta importazione che lo indichi quale destinatario dell'importazione.

²⁶² Art. 59 della direttiva 2006/112: *“È opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati Membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o di elusione fiscale”*.

obiettivo, pertanto, è nella facoltà degli Stati derogare alla disciplina generale delineata dalla direttiva, al fine di evitare evasione, elusioni, abusi, nonché di semplificare la riscossione dell'imposta.

I rapporti tra il principio del diritto alla detrazione IVA, espressione, lo si ricorda, del più ampio principio di neutralità e gli obblighi che gli Stati possono imporre agli operatori per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sono stati oggetto di numerose pronunce della Corte di Giustizia²⁶³.

Il meccanismo rivalsa-detrazione mira a sgravare completamente l'operatore economico dal peso economico dell'IVA, garantendo così la perfetta neutralità fiscale di tutte le operazioni economiche soggette a IVA. Poiché il diniego della detrazione dell'IVA assolta a monte è un'eccezione al fondamentale principio di neutralità, la Corte di Giustizia ha più volte riconosciuto tale diritto pur in presenza di irregolarità o di inadempimenti relativi alle condizioni formali richieste, qualora fossero invece soddisfatte le condizioni sostanziali imposte dalla direttiva²⁶⁴.

La Corte di Giustizia, tuttavia, ha più volte ribadito che il diritto alla detrazione può essere negato qualora sia invocato in maniera fraudolenta o abusiva. Quest'ultima circostanza può manifestarsi se all'adempimento degli obblighi formali non corrisponda il possesso dei requisiti sostanziali da parte dell'operatore economico, e nel caso in cui il diritto alla detrazione sia appunto invocato in maniera fraudolenta, cioè

²⁶³ Sentenza della Corte di Giustizia, del 19 ottobre 2017, C-101/16; Sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, C-177/99; Sentenza della Corte di Giustizia del 6 luglio 2006, C-439/04; Sentenza della Corte di Giustizia, del 6 settembre 2012, C-324/11; Sentenza della Corte di Giustizia, del 16 maggio 2013, C-444/12; Sentenza della Corte di Giustizia del 22 ottobre 2015, C-277/14

²⁶⁴ Corte di Giustizia, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15: precisa che nel caso in cui l'inosservanza degli obblighi formali impedisca di dare piena prova del soddisfacimento dei requisiti sostanziali, il diritto alla detrazione può essere negato (nel caso di specie il soggetto passivo aveva ommesso ogni dichiarazione IVA per le annualità considerate ed era in possesso delle sole fatture IVA in uscita)

nell'ambito di un'operazione che si iscrive in un meccanismo volto a evadere l'IVA da parte dei soggetti passivi²⁶⁵. Il principio di neutralità, intatto nella sua dimensione strutturale, quale meccanismo chiave di funzionamento del tributo, subisce in pratica una battuta d'arresto nella sua dimensione interpretativa, laddove cede il passo al superiore principio di lotta all'evasione e dunque, in ultima analisi, a quello della tutela degli interessi finanziari europei²⁶⁶.

Fin dagli albori del bilanciamento tra principio di neutralità e lotta all'evasione, la Corte di Giustizia, in virtù del monopolio interpretativo che le spetta in materia di tributi armonizzati, ha fornito una definizione assai lata del concetto di evasione. Nella nozione, infatti, sono state ricomprese tutte quelle fattispecie in cui si realizzi una perdita sistematica di gettito o in cui le circostanze concrete impediscano l'imposizione del valore aggiunto allo stadio finale del consumo, a prescindere dall'intenzione del soggetto passivo di assicurarsi un vantaggio fiscale indebito o di sottrarre base imponibile, e anche qualora ciò dipenda dalle modalità lecite di svolgimento dell'attività economica o commerciale del contribuente²⁶⁷. Si pensi al caso del soggetto passivo che ponga in essere cessioni di beni imponibili prevalentemente verso rivenditori non soggetti passivi, che non sono tuttavia consumatori finali.

Con riferimento alle operazioni iscrivibili all'interno di una trama fraudolenta la Corte di Giustizia ha sempre affermato il carattere non automatico del disconoscimento del diritto a detrazione in capo al soggetto passivo che si inserisca nella catena e ciò sulla base del rilievo che le operazioni imponibili,

²⁶⁵ Si vedano *inter alia*: Sentenza della Corte di Giustizia, del 6 dicembre 2012, C-285/11; Sentenza della Corte di Giustizia, del 3 marzo 2005, C-32/03; Sentenza della Corte di Giustizia, del 22 dicembre 2010, C-438/09.

²⁶⁶ *MONDINI A., La tutela degli interessi dell'Unione contro le frodi IVA "a catena": confronto tra i modelli di responsabilità tributaria e sanzionatoria nell'esperienza italiana*, in: *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016, 267 e ss.

²⁶⁷ Corte di Giustizia, sentenza del 12 luglio 1988, *Direct Cosmetics II*, C-138/86

così come definite dalla direttiva, hanno carattere obiettivo che esula dai risultati e dagli scopi che le operazioni stesse si prefiggono²⁶⁸. Tradizionalmente, infatti, la Corte ha affermato che il diritto alla detrazione, stante l'importanza cruciale che assurge nel meccanismo di funzionamento dell'IVA, non può essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni, un'altra operazione, precedente o successiva, sia inficiata dal perseguimento di uno scopo fraudolento²⁶⁹.

In sintesi dunque, per la Corte di Giustizia, è irrilevante, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione del soggetto passivo, stabilire la spettanza dell'IVA sulle operazioni di vendita a monte o a valle, da un lato, e, dall'altro, l'effettiva corresponsione della stessa.

L'art. 168 della direttiva 2006/112, infatti, richiede, affinché l'operatore economico possa esercitare il suo diritto di detrazione sull'IVA corrisposta a monte, che i beni o i servizi invocati a base di tale diritto siano effettivamente utilizzati a valle nelle operazioni poste in essere dal soggetto passivo e che, a monte, detti beni siano stati forniti da altro soggetto passivo²⁷⁰.

Ciò posto, stante la centralità che assume la lotta alle evasioni e ai fenomeni fraudolenti, tale diritto può essere limitato ove sia possibile dimostrare, in base a circostanze di fatto, obiettive, il cui accertamento spetta alle autorità nazionali, che lo stesso sia abusivamente invocato.

Ciò accade sia quando è il soggetto passivo stesso a porre in essere un'operazione fraudolenta, sia quando sia possibile dimostrare, sempre in base a parametri oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava

²⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 6 luglio 2006, C-439/04, caso Kittel; p. 41

²⁶⁹ Sentenza della Corte di Giustizia del 12 gennaio 2006, C-354/03, caso Optigen e altri, p. 52

²⁷⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 6 dicembre 2012, C-285/11, p. 29

ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni²⁷¹.

Così, non sarebbe invece compatibile con il diritto dell'Unione europea, perché eccedente lo scopo di lotta all'evasione, un sistema di responsabilità oggettiva che negasse il diritto a detrazione anche al soggetto che non sapeva o non poteva sapere di inserirsi all'interno di una trama fraudolenta.

Tale impostazione, indicativa di un ragionevole bilanciamento tra le esigenze di tutela degli interessi finanziari legati alla corretta riscossione della risorsa propria IVA e il principio di neutralità, sembra tuttavia essersi parzialmente incrinata in una recente pronuncia della Corte di Giustizia²⁷².

Il caso riguarda il diniego del diritto di detrazione a un'impresa sulla base della constatazione che l'operatore che le aveva fornito una prestazione di servizi, con fattura, era stato dichiarato inattivo dall'Amministrazione tributaria dello stato membro.

Secondo il diritto nazionale applicabile nel caso concreto (nello specifico, rumeno), infatti, i soggetti IVA potevano essere dichiarati inattivi se non avessero soddisfatto gli obblighi dichiarativi; se si fossero sottratti ai controlli fiscali o, infine, se non avessero consentito all'autorità fiscale di identificare la sede legale²⁷³. Tali soggetti venivano inseriti all'interno di un registro accessibile dagli altri operatori economici che erano pertanto

²⁷¹ GREGGI M., *Il principio di neutralità dell'IVA e il suo bilanciamento con il contrasto alle Frodi fiscali*, Bari, 2016; GREGGI M., *Frodi Iva e operazioni con l'estero*, in *Novità fiscali*, 6, 2015, 39 e ss.; GIOVANARDI A., *Frodi Iva, profili ricostruttivi*, Torino, 2015.

²⁷² Corte di Giustizia, sentenza del 19 ottobre 2017, C-101/16, caso Paper Consult

²⁷³ Sent. cit., p. 14 e ss.

tenuti a consultarlo, pena una presunzione assoluta di partecipazione a un'evasione fiscale²⁷⁴.

Nonostante la Corte avesse recentemente stabilito che il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto a emettere fatture non figura tra le condizioni del diritto alla detrazione indicate nella direttiva IVA²⁷⁵ - poiché si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente attività economiche di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività²⁷⁶ - nel caso *de quo* ha ritenuto non sproporzionato l'obbligo di controllo imposto agli operatori dalla normativa nazionale, sulla base di argomentazioni legate alla tutela dell'interesse erariale quale interesse finanziario europeo.

La Corte di Giustizia ha infatti ricordato che conformemente all'art. 273 della direttiva IVA gli Stati possono stabilire ulteriori obblighi, rispetto a quelli già previsti dalla direttiva stessa, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e evitare evasioni. Tali misure, prosegue la Corte lussemburghese, non devono eccedere quanto necessario al perseguimento di tale obiettivo e non devono essere tali da mettere in discussione sistematicamente il diritto alla detrazione.

Nonostante tale affermazione di principio, la Corte, smentendo le sue stesse precedenti pronunce, ritiene compatibile con il diritto europeo il disconoscimento del diritto a detrazione, previsto nel caso concreto dal diritto nazionale, nella fattispecie di mancanza di controllo, da parte dell'operatore economico, del registro dei contribuenti inattivi. Tale obbligo viene ritenuto non eccessivamente gravoso dalla Corte e conforme a un obiettivo non solo legittimo ma anche imposto dalle fonti

²⁷⁴ Conclusioni dell'Avvocato generale, p. 63, ove riprende le conclusioni della Commissione in udienza

²⁷⁵ Corte di Giustizia, sentenza del 22 ottobre 2015, C- 277/14, caso PPUH

²⁷⁶ Art. 9 della direttiva 2006/112 per la nozione di soggetto passivo

europee, sia primarie (325 TFUE) sia secondarie (273 direttiva IVA)²⁷⁷.

Come constatato anche dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni, nel caso di specie la negazione al diritto di detrazione si atteggia, in virtù della sua carica dissuasiva, a vera e propria sanzione, che non investe il soggetto dichiarato inattivo, ma quello che pone in essere operazioni imponibili con lo stesso, a cui non è data alcuna possibilità di dimostrare l'effettività di tali operazioni, né la qualifica *de facto* di soggetto passivo dell'inattivo, che sarebbe invece possibile in ragione dell'ampia nozione di soggetto passivo sempre fornita dalla Corte di Giustizia²⁷⁸. La norma oggetto dello scrutinio della Corte, ai sensi della quale l'operatore economico è investito dell'obbligo di consultare il registro degli operatori inattivi, viene considerata dai giudici lussemburghesi una misura idonea posta in essere dagli Stati, ai sensi dell'art. 273 della direttiva IVA, atta ad assicurare la corretta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e a lottare efficacemente contro fenomeni fraudolenti. Tale meccanismo, conclude la Corte di Giustizia, va oltre quanto necessario solo nella misura in cui il diniego sia sistematico e definitivo, cioè, come nel caso della legislazione rumena oggetto di scrutinio europeo, quando non sia data al contribuente la facoltà di fornire prova contraria (con un effetto

²⁷⁷ Sent. cit., p. 51, 52 e 61

²⁷⁸ Corte di Giustizia, sentenza del 6 settembre 2012, C-324/11, p. 29 e 30: *“Secondo il primo comma di tale disposizione, si considera «soggetto passivo» chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. In forza del secondo comma della stessa disposizione, si considerano «attività economiche» tutte le attività del produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Ne deriva che la nozione di «soggetto passivo» viene definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto. Per contro, non risulta da detto articolo 9, paragrafo 1, che lo status di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica”*.

sproporzionato, dunque, di presunzione assoluta circa la inesistenza dell'operazione)²⁷⁹.

3. Il principio di collaborazione alla prova della tutela degli interessi finanziari europei e l'interesse finanziario come metro di proporzionalità

La tutela delle finanze europee ha portato la Corte di Giustizia a sacrificare un altro principio classicamente comunitario, quello della cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, a sua volta espressione del più ampio principio di leale collaborazione tra Unione europea e Stati membri (art. 4, par. 3, TUE), a cui è stato preferito, al fine di garantire la corretta riscossione delle risorse proprie unitarie, *l'enforcement penale*²⁸⁰.

L'analisi deve necessariamente prendere le mosse dal già menzionato caso della Corte di Giustizia²⁸¹ WebMindLicenses²⁸². All'interno dei diciassette quesiti del

²⁷⁹ P. 61 e 62, sentenza cit.

²⁸⁰ FERNÁNDEZ MARÍN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di) A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013, cit.

²⁸¹ Sentenza WebMindLicenses della Corte di Giustizia, 17 dicembre 2015, C-419/14

²⁸² Come già osservato nel secondo capitolo, il giudice di primo grado, in seguito ad indagini fiscali, aveva contestato l'effettività economica di tale operazione, sostenendo che in realtà il know how fosse sempre stato sfruttato dalla società ungherese, anche in seguito alla concessione in locazione. Secondo quanto ricostruito dall'amministrazione fiscale ungherese il know how della WebMind, sviluppato dal suo amministratore unico, non sarebbe mai stato effettivamente sfruttato da e per la Lalib, alla quale veniva pertanto contestato di essere una società costruita artificialmente, avente come unico fine quello di beneficiare della più favorevole aliquota IVA portoghese. A tali conclusioni l'amministrazione fiscale era pervenuta sulla base di prove ottenute all'insaputa della WebMindLicenses, consistenti in intercettazioni telefoniche e sequestri di posta elettronica, eseguiti nell'ambito di un procedimento penale parallelo non concluso. A sostegno di tale ricostruzione l'amministrazione fiscale ungherese valorizzava tre elementi, segnatamente: la WML non aveva mai avuto intenzione di trasferire alla Lalib il diritto a godere dei corrispettivi per lo sfruttamento del *know how*; sussistevano stretti legami personali tra il

giudice del rinvio, tutti sistematicamente collegati in ragione della presunta abusività dell'operazione, quelli che rilevano per mettere in luce il sacrificio del principio di collaborazione in favore dello strumento penale nazionale, ritenuto più efficace, sono essenzialmente due. Il primo verte sulle modalità di utilizzazione dello scambio d'informazione ai fini IVA secondo il Reg. 904/2010²⁸³ e il secondo riguarda la trasmigrazione del materiale probatorio acquisito dal procedimento penale all'accertamento tributario²⁸⁴.

In sintesi, nel caso esaminato, la Corte ha ritenuto che un accertamento IVA in seguito alla constatazione di una pratica abusiva costituisca un'attuazione del diritto dell'Unione europea e che, pertanto, sia compito della Corte di Giustizia stabilire se le misure adoperate per contrastare tale comportamento siano efficaci per tutelare gli obiettivi unionali e rispettose dei diritti contenuti nella Carta di Nizza.

Più specificatamente la Corte si ritiene legittimata a controllare la compatibilità dell'utilizzo in sede amministrativa delle prove raccolte in un processo penale. In questo è sollecitata dallo stesso giudice del rinvio che, da un lato, chiede se il diritto

titolare del *know how* e i subcontraenti della Lalib che operavano effettivamente sul sito internet; la società portoghese aveva una gestione irrazionale e ritenuta deliberatamente deficitaria. A tali conclusioni l'amministrazione fiscale era pervenuta sulla base di prove ottenute all'insaputa della WebMindLicenses, consistenti in intercettazioni telefoniche e sequestri di posta elettronica, eseguiti nell'ambito di un procedimento penale parallelo non concluso.

²⁸³ MARRAZZO C., *Costruzione artificiosa ai fini IVA: accertamento e cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2, 2016

²⁸⁴ Nella già ricordata pluralità dei quesiti sottoposti alla Corte di Giustizia, quello sull'abuso assume un'importanza centrale, come sottolineato nel presente lavoro al cap. II, sia per l'originalità di argomentazioni con cui viene declinato l'istituto, sia perché questo pare essere punto di partenza necessitato, utilizzato dalla Corte per poter intervenire, su richiesta del giudice remittente, in ambiti nei quali vi è una competenza degli Stati (circolazione probatoria interna) o un'attuazione lasciata agli Stati (scambio di informazioni tra Stati). Più specificatamente, l'abuso è stato riferito alla libertà di stabilimento, che diventa parametro comunitario dell'abuso, per comprendere se nel caso di specie fosse legittima la creazione della Lalib da parte della WebMindLicenses, se attuata per beneficiare del vantaggio relativo al differenziale di aliquota portoghese.

dell'Unione europea consenta, in attuazione degli articoli 4, p. 3 TUE (leale collaborazione tra Stati e Unione europea), 325 TFUE (interesse finanziario UE) e 273 della sesta direttiva IVA (gli Stati possono stabilire ulteriori obblighi per assicurare l'esatta riscossione IVA), ad un'amministrazione finanziaria, al fine di accertare la sussistenza di una pratica abusiva, di utilizzare prove ottenute all'insaputa del soggetto passivo in un procedimento penale parallelo; dall'altro lato se gli articoli 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (rispetto della vita privata e della vita familiare) e 52, p.2 della stessa Carta ostino a tale acquisizione o se in ogni caso prevalgano gli obiettivi di lotta all'evasione fiscale. Le due questioni, così come fa la Corte di Giustizia, devono essere trattate congiuntamente.

Convergono nel giudizio della Corte, sempre a garanzia dell'effettività dell'ordinamento comunitario, sia la diretta applicabilità dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta di Nizza all'interno delle procedure nazionali, sia l'effettività delle misure adottate dagli Stati per la tutela dell'interesse finanziario, sancito dall'art. 325 del TFUE.

La risposta fornita dalla Corte di Giustizia al giudice del rinvio è apparentemente chiara: in linea teorica, il diritto dell'Unione Europea non osta all'utilizzo, a fini tributari, di prove raccolte nel procedimento penale, fermo restando il rispetto dei diritti garantiti dallo stesso diritto dell'Unione europea, e, in modo particolare, di quelli sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali. Sulla base dell'art. 52, p. 1 della Carta di Nizza i giudici lussemburghesi pongono dunque un triplice limite a tale circolazione che si può definire di tipo "diagonale". Quest'ultima deve avere una chiara base legale nel diritto nazionale (anche se la Corte non chiarisce se debba sussistere nel diritto procedurale penale, in quello tributario, o in entrambi); deve avvenire nel rispetto dei diritti sanciti nella Carta di Nizza, facente ora parte del diritto UE e deve essere rispettosa del principio di proporzionalità.

Come già accennato, la preoccupazione della Corte di Giustizia risiede qui nella necessità di dare effettività ai diritti fondamentali garantiti dalla Carta di Nizza all'interno delle procedure nazionali. Alcune aperture alla tutela del contribuente si erano registrate nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati sia nel diritto derivato²⁸⁵, sia nella giurisprudenza della Corte di Giustizia²⁸⁶. Tuttavia, nella sentenza in oggetto, per la prima volta viene sottolineato come la migliore tutela del contribuente, all'interno di una circolazione probatoria che si configura esclusivamente nazionale (cioè che non presenta caratteri transfrontalieri), possa essere offerta solo dalla normativa unionale e, precisamente, dalla fonte primaria rappresentata dallo stesso Trattato dell'Unione, dopo aver incorporato il contenuto della Carta di Nizza. Ciò, dunque, non solo per l'attuazione delle direttive sulla cooperazione amministrativa, ma anche per le

²⁸⁵ Considerando 21, direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010: *“La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea”, dello stesso tenore il considerando 28 della direttiva 2011/16/UE”*.

²⁸⁶ Sent. Kamino della Corte di Giustizia, del 3 luglio 2014, C-129/13. In tale occasione la Corte chiarì che il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti di difesa sono violati. E ciò anche quando il contribuente abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano sì nella sfera del diritto nazionale, ma i provvedimenti adottati in tal senso devono essere dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non devono rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

procedure esclusivamente nazionali (che abbiano ad oggetto tributi armonizzati)²⁸⁷.

Al giudice nazionale²⁸⁸ spetta comunque il compito, in base al *dictum* della sentenza, di verificare se e in che misura queste, anche al di fuori di una procedura di scambio di informazioni o di assistenza nella riscossione, abbiano leso i diritti fondamentali invocabili dal contribuente (riservatezza e rispetto del domicilio *in primis*). Il *novum* statuito dalla Corte è costituito dal fatto che mentre l'*enforcement* dei diritti fondamentali è previsto all'interno delle direttive sullo scambio di informazioni e sull'assistenza alla riscossione, nella pronuncia in parola la garanzia del rispetto di questi è richiesta con riferimento all'acquisizione delle informazioni all'interno di un procedimento penale e alla relativa utilizzabilità in un procedimento amministrativo entrambi nazionali.

Un'affermazione importante che è destinata a condizionare l'effettivo esercizio delle competenze nazionali in termini di poteri e procedure per eliminare le operazioni abusive in particolare quando, come in questo caso, lederebbero gli interessi finanziari dell'Unione. In sostanza, la competenza delle procedure rimane nazionale per regole, norme ed effetti e il suo esercizio deve pur sempre essere rispettoso dei diritti fondamentali. Un esito, quest'ultimo, che, secondo la Corte, potrebbe essere raggiunto solo con la proporzionalità.

Il bilanciamento in questo caso riguarderebbe l'efficacia della tutela dell'interesse finanziario e il prezzo che imporrebbe in termini di violazione dei diritti fondamentali. Tale bilanciamento deve tenere conto della possibilità di sfruttare poteri e procedure meno invasivi ed è proprio qui che la Corte di Giustizia sacrifica il principio di cooperazione tra gli Stati Membri, ritenendolo recessivo rispetto alla più incisiva tutela

²⁸⁷ DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 655 e ss.

²⁸⁸ *Ibidem*

nazionale, legata alla risposta sanzionatoria penale, evidentemente portatrice di un più alto grado di dissuasività. La Corte di Giustizia, una volta in più in nome dell'effettività del diritto dell'Unione, che non può essere posta in discussione, sottopone gli oramai numerosi strumenti di cooperazione europea a una valutazione di opportunità ed efficienza²⁸⁹. Così, solo qualora vi fossero strumenti di cooperazione fra Stati in grado di garantire con la stessa efficacia la verifica dell'esistenza e dell'effettività del soggetto presuntivamente artificioso, e quindi in grado di garantire il bene giuridico europeo delineato nell'art. 325 TFUE, la misura di circolazione interna non sarebbe più proporzionata. Secondo la Corte, l'amministrazione nazionale sarebbe tenuta a cooperare, attivando le procedure previste dal Reg. 904/2010 "*qualora una siffatta richiesta sia utile se non indispensabile per accertare che l'IVA sia esigibile nel primo Stato Membro*". Altrimenti detto, solo in caso di possibilità di proteggere l'interesse finanziario dell'Unione con la stessa efficacia con il più mite strumento della cooperazione, la misura di circolazione probatoria interna diventerebbe sproporzionata.

Vero *punctum dolens* del test delineato dalla Corte è proprio il richiamo al (meta)principio di proporzionalità. Questo viene sovente utilizzato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di IVA, soprattutto con riferimento al procedimento di irrogazione delle sanzioni e alla loro entità²⁹⁰. Tale principio, come noto, nasce per evitare che il legislatore, il giudice o l'interprete colleghino una conseguenza eccessivamente gravosa, e dunque irrispettosa del principio di adeguatezza, ad una determinata violazione (formale o sostanziale) posta in essere dal contribuente. In questo caso, invece, la Corte eleva la tutela dell'interesse finanziario (concretizzato nell'art. 325

²⁸⁹ MARRAZZO C., *Costruzione artificiosa ai fini IVA: accertamento e cooperazione tra amministrazioni fiscali*, cit.

²⁹⁰ MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012

TFUE²⁹¹), che dovrebbe essere oggetto di verifica circa il rispetto del principio di proporzionalità, a parametro stesso di proporzionalità, in ciò citando una precedente pronuncia in tema di IVA²⁹², e ricordando sempre la fondamentale funzione del principio di proporzionalità, in ossequio al quale “*i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare non devono eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi diretti ad assicurare l’esatta riscossione dell’IVA ed evitare le frodi*”²⁹³. Tale auspicio, tuttavia, sembra arrestarsi ad affermazione di principio.

Infatti, secondo la Corte, nel caso di specie, i mezzi istruttori attuati nel procedimento penale avrebbero avuto come scopo primario quello di tutelare l’interesse finanziario europeo e a questo avrebbero dovuto essere parametrati. A tacer degli evidenti problemi di rispetto del principio di autonomia procedurale degli Stati Membri, di cui si dirà poco oltre, viene qui a concretizzarsi quel pericolo di ampio e non facilmente controllabile apprezzamento nell’utilizzo del principio di proporzionalità che era già stato paventato in dottrina²⁹⁴: ossia il rischio che i bilanciamenti operati dalla Corte perdano sistematicità, e si tramutino, a discapito del principio di certezza del diritto, in bilanciamenti *ad hoc*.

4. (segue) L’autonomia procedurale degli Stati Membri e il relativo esercizio: un confine sempre più labile

²⁹¹ Sul punto si veda PICOTTI L., *Le basi giuridiche per l’introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della procura europea*, in *Dir. Pen. Cont.*, 13 novembre 2013

²⁹² Sentenza R. della Corte di Giustizia, del 7 dicembre 2010, C-285/09

²⁹³ Sentenza WebMindLicenses cit., p. 74

²⁹⁴ MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, cit.

Il primato dell'interesse finanziario europeo, affermato in termini di efficacia del diritto dell'Unione europea, pur lasciando impregiudicata la competenza sulle procedure, incide invece sulle modalità del loro utilizzo, ridimensionando il principio di autonomia procedurale degli Stati Membri sancito dall'art. 4, p. 3 del Trattato sull'Unione Europea. Tale autonomia, intesa in senso processuale e procedimentale²⁹⁵, deriva dal principio delle competenze per attribuzione, a mente del quale “*qualsiasi competenza non attribuita all'Unione europea dai trattati appartiene agli Stati Membri*” (art. 4 TUE). Al di fuori dei limiti del principio di effettività ed equivalenza e dei sempre possibili interventi di armonizzazione, tale principio, posto alla base dell'attuazione del diritto dell'Unione europea, non dovrebbe essere messo in discussione²⁹⁶.

La sentenza analizzata appartiene a quel filone giurisprudenziale²⁹⁷ che, in nome del primato e della diretta efficacia del diritto dell'Unione europea, in questo caso dell'art. 325 TFUE, incide sull'esercizio di poteri e procedure che pur rimangono prerogativa degli Stati Membri. Nel riaffermare il primato dei diritti fondamentali la Corte di Giustizia utilizza l'interesse finanziario sancito nell'art. 325 TFUE come parametro di proporzionalità: ma questa viene riferita non tanto alla previsione positiva di mezzi istruttori (nazionali e finanche europei, facendo riferimento per questi ultimi alla cooperazione

²⁹⁵ GALETTA D.U., *L'autonomia procedurale degli Stati Membri dell'Unione europea: Paradise Lost? – Studi sulla c.d. autonomia procedurale: ovvero sulla competenza procedurale funzionalizzata*, Torino, 2009

²⁹⁶ In tema di principio di effettività si veda MICELI R., *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, 2009, Napoli; DANIELE L., *L'efficacia diretta delle direttive CEE nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale*, in *Il foro it.*, 4, 1991, 130 e ss.; PIOVANI P., *Effettività (principio di)*, in *Enc. del diritto*, 14, Milano, 1965, 431 e ss. Sull'autonomia procedurale degli Stati membri si veda GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, in *Riv. Ita. Di Dir. Pub.*, fasc. 1, 2014, pag. 1

²⁹⁷ *Ibidem* GRECO G.; Sentenza Olympic Club della Corte di Giustizia, del 3 settembre 2009, C- 2/08; Sentenza Lucchini della Corte di Giustizia, del 18 luglio 2007, C-119/05

amministrativa), quanto alle modalità del loro esercizio, possibile soltanto nel rispetto dei già ricordati diritti di fonte europea.

Parafrasando la Corte di Giustizia, i mezzi istruttori attuati nell'ambito di un procedimento penale volto a contrastare reati di tipo fiscale hanno uno scopo che risponde a un interesse generale dell'Unione Europea. Di conseguenza, l'utilizzo delle risultanze istruttorie penali in ambito tributario può astrattamente configurare una restrizione dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta (primo fra tutti quelli di cui all'articolo 7). In questo caso il test di proporzionalità assume un ruolo centrale nelle modalità di esercizio delle procedure nazionali che, da un lato, debbono essere adeguate al fine di tutelare l'interesse finanziario europeo, dall'altro, in ogni caso, unico contraltare, non possono pregiudicare i diritti fondamentali garantiti dalla Carta di Nizza, a cui deve essere garantita effettività.

Solo così potrebbe essere assicurata l'uniforme applicazione del diritto europeo negli Stati membri, compresi naturalmente i diritti fondamentali. Solo così si può realizzare efficacemente il dovere di collaborazione in capo agli Stati membri previsto dall'art. 4 TUE, permettendo l'effettivo riconoscimento e la conseguente azionabilità delle posizioni giuridiche soggettive nate dalle disposizioni europee.

Il principio di effettività, come insegna la copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia²⁹⁸, si articola nei corollari del principio di equivalenza e di quello di effettività in senso stretto. Il primo richiede che siano messi a disposizione per il riconoscimento dei diritti fondamentali di origine europea tutti gli strumenti giuridici dell'ordinamento interno, in modo tale che l'esercizio dei diritti di fonte unionale non sia assoggettato a condizioni più gravose rispetto a quello dei

²⁹⁸ *Ex pluribus*, Sentenza Van Schijndel della Corte di Giustizia, del 14 dicembre 1995, C-430/93; Sentenza Palmisani della Corte di Giustizia, del 10 luglio 1997, C- 261/95

corrispondenti diritti nazionali. L'effettività in senso stretto, d'altro canto, garantisce che una disposizione interna non renda troppo difficile, eccessivamente oneroso o impossibile far valere o tutelare la posizione giuridica soggettiva di origine europea. Così in questo caso l'effettività si porrebbe come punto di equilibrio imprescindibile tra la garanzia del rispetto dell'autonomia procedurale e la necessità di fornire una protezione efficace ai diritti di fonte comunitaria.

Alla luce di tali considerazioni si comprende bene quanto la sentenza *WebMindLicenses* sia lontana da un ponderato bilanciamento dei principi europei. Il test di effettività, infatti, può essere utilmente effettuato solo in presenza di un *tertium comparationis*: vi deve essere un diritto di fonte unionale, uno analogo di fonte interna, e una procedura nazionale che non deve assoggettare il primo a modalità meno favorevoli di quelle a cui è assoggettato il secondo. Nella sentenza in oggetto, però, non vi è un diritto di fonte unionale attribuito ai soggetti da comparare con uno analogo di fonte interna (lo si ripete, unica condizione in presenza della quale è possibile uno scrutinio ad opera della Corte di Giustizia delle procedure interne), quanto più un obbligo, quello di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea, gravante sugli Stati membri e sull'Unione. La procedura nazionale di circolazione probatoria, stando a quanto affermato dalla Corte di Giustizia, deve essere servente tale obbligo. In altre parole, la procedura nazionale viene funzionalizzata²⁹⁹ alla luce dell'art. 325 TFUE, con l'unico limite posto dal rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta di Nizza.

La Corte di Giustizia aveva già affermato³⁰⁰, nella sentenza *Akerberg Fransson*, che sovrattasse e procedimenti penali riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, costituiscono un'attuazione della direttiva IVA, e segnatamente dell'art.

²⁹⁹ GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, cit.

³⁰⁰ Conclusioni dell'Avvocato generale Melchior Wathelet, presentate il 16 settembre 2015, p. 106, caso *Akerberg Fransson*

273³⁰¹. Nella sentenza in analisi la Corte porta alle massime conseguenze tale ragionamento, piegando il procedimento penale alle esigenze europee, evidenziando come i mezzi istruttori attuati nell'ambito del procedimento penale, in caso di reati che possono ledere gli interessi finanziari europei, per il tramite di costruzioni artificiose, abbiano uno scopo che risponde a un obiettivo di interesse generale, di natura finanziaria, tutelato dall'Unione³⁰².

Né si può argomentare che la Corte di Giustizia abbia in questo caso utilizzato la dimensione statica del principio di effettività, a mente della quale è necessario garantire alle norme comunitarie, ove possibile, il primato su quelle nazionali, con la conseguente disapplicazione di queste ultime e la garanzia della diretta applicabilità e dell'effetto utile delle seconde. La diretta applicabilità delle norme del diritto unionale, infatti, passa per dei requisiti inderogabili: i precetti devono essere chiari, precisi e non condizionati. Soprattutto se contenuti, come nel caso dell'art. 273 della sesta direttiva IVA, in una fonte di diritto derivato, essendo necessari per la diretta applicabilità delle direttive, oltre ai requisiti già ricordati, valevoli per qualsiasi testo unionale, anche uno ulteriore: la necessità che la norma conferisca diritti ai singoli, mentre ciò non accade con l'art. 273.

Nel caso specifico, la Corte vuole, comunque, assicurare la tutela dei diritti fondamentali come parte del diritto unionale anche quando si riferisce all'attuazione di procedure e all'esercizio dell'attività d'indagine che, pur di competenza nazionale, servono a tutelare gli interessi finanziari europei e la

³⁰¹ Gli Stati membri *“possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni”*

³⁰² Sentenza WebMindLicenses cit., p. 76

loro effettività sostanziale³⁰³, in nome del principio di leale cooperazione³⁰⁴.

5. Ne bis in idem europeo: la diversa impostazione della Corte Edu e della Corte di Giustizia

La garanzia del *ne bis in idem*³⁰⁵, sviluppatasi negli stati nazionali come presidio per il colpevole, che non può essere sottoposto a due processi penali per un medesimo fatto, sta subendo un'evoluzione profonda, dovuta in particolar modo all'interpretazione del principio che viene fornita a livello europeo, sia dalla Corte Edu, sia da quella di Giustizia³⁰⁶.

È bene sottolineare, in premessa, come la giurisprudenza della Corte di Strasburgo abbia tradizionalmente minimizzato, ai fini dell'operatività della garanzia in parola, la definizione nazionale data alla sanzione. Ciò a dire che, se per gli ordinamenti interni

³⁰³ GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, cit.

³⁰⁴ PICOTTI L., *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della procura europea*, cit., parla di principio di affidamento alle sanzioni penali, pag. 4

³⁰⁵ In materia di *ne bis in idem*, si vedano: MANES V., *I principi penalistici nel network multilivello: trapianto palingenesi, cross-fertilization*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2012, 3, 839 e ss.; PANEBIANCO G., *La variabile consistenza delle garanzie penali nella politica criminale europea*, in *Riv. Ita. di Diritto Pen.*, 2016, 4, 1724 e ss.; SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2017; VIGANÒ F., *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2017; VIGANÒ F., *Omesso versamento di iva e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2016; FUSCO E., *La tutela del mercato finanziario tra normativa comunitaria, ne bis in idem e legislazione interna*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2016; DESANNA E., MONTALENTI P., SALVADORI M. (a cura di), *Ne bis in idem e procedimento sanzionatorio CONSOB al vaglio della Corte europea dei diritti dell'uomo: ancora sull'adattamento dell'ordinamento italiano alla Convenzione europea? Atti della Tavola rotonda del 17 aprile 2014, Napoli, 2016*

³⁰⁶ DE AMICIS G., GAETA P., *Il confine di sabbia: la Corte Edu ancora di fronte al divieto di ne bis in idem*, in *Cassazione penale*, 2, 2017, 469 e ss.

la garanzia non viene violata in presenza di due *sanctio iuris* diversamente qualificate, perché l'una amministrativa e l'altra penale, così non è per la Corte di Strasburgo.

In materia di sanzioni, come anticipato, la Corte di Strasburgo ha sempre dichiarato irrilevante la qualificazione giuridica interna che viene data dagli stati firmatari³⁰⁷. Riassumendo, il carattere penale di una sanzione (*ergo*, la sua rilevanza ai fini dell'articolo 6 CEDU e ai fini della nozione di materia penale ivi contenuta) viene riconosciuto in presenza di almeno uno di questi tre criteri: qualificazione interna; carattere afflittivo e applicabilità alla generalità dei cittadini. I c.d. *Engel criteria* sono stati ulteriormente specificati con riferimento alle sanzioni tributarie, in parte modificando la precedente giurisprudenza basata sul *leading case* citato³⁰⁸. La giurisprudenza CEDU è propensa a ritenere che le sanzioni amministrative pecuniarie irrogate a seguito della violazione di una norma tributaria siano di natura penale³⁰⁹.

Al fine di fondare quanto appena affermato, si prenderanno in esame due sentenze della Corte europea.

La prima è il caso *Bendenoun c. Francia*, riguardante l'applicazione di sanzioni amministrative e sovrattasse per un'accertata evasione di imposta³¹⁰. Nella pronuncia la Corte

³⁰⁷ C. eur. 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*.

³⁰⁸ FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giurisprudenza commerciale* 2012, n.2, 177 ss. Così l'autore: "...la Corte ha espressamente preso le distanze dalla sua precedente giurisprudenza (in particolare, dal citato caso Engel), affermando che, nell'ipotesi di illecito amministrativo tributario, va attribuito preminente rilievo al fatto che la sanzione sia applicabile per sua natura alla totalità dei contribuenti e che la sua irrogazione non abbia finalità compensativa per le ragioni erariali, bensì general (e special)- preventive."

³⁰⁹ Per una ricostruzione sistematica delle differenze tra fatto fiscale e fatto penale si veda PERRONE A., *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012.

³¹⁰ C. eur. 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*. In tema si veda, inter alia, LE GALL V. J.-P. e GÉRARD L., *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. À propos de l'arrêt Bendenoun*, in *Dr. fisc.*, 1994, 21, 100027; GUTMANN D., *La portée de l'article 6 de la*

non richiama i criteri elaborati nella precedente giurisprudenza, elaborandone invece quattro di nuova creazione. Primariamente le sanzioni devono essere applicabili alla generalità dei cittadini (meglio, contribuenti) in seguito alla violazione di un obbligo tributario. In secondo luogo le sanzioni non devono avere natura risarcitoria (per il danno procurato all'erario), ma afflittiva e deterrente. Parimenti, devono essere stabilite da una norma di carattere generale con finalità afflittivo-deterrenti. E, infine, l'importo delle sanzioni deve essere particolarmente elevato, con riferimento alla violazione commessa³¹¹. I quattro criteri appena menzionati, a differenza degli omologhi *Engel criteria*, devono sussistere in maniera concorrente.

Nel caso *Jussila c. Finlandia* la Corte ha attenuato l'ultimo dei quattro criteri elencati, ammettendo la natura penale delle sanzioni anche nei casi in cui non sia soddisfatto il requisito della severità della sanzione imposta (come nel caso di specie) e

Convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale, in *Dr. Fisc.*, 38, 2016, 501 e ss.; *COLLET M.*, *Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, in *La semaine jur.*, 11, 2013, 2077 e ss.

³¹¹ Sentenza cit., punto 47: “[...] *En premier lieu, les faits incriminés tombaient sous le coup de l'article 1729 par. 1 du code général des impôts (paragraphe 34 ci-dessus). Or il concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier; il leur prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction.*

Deuxièmement, les majorations d'impôt ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables. Troisièmement, elles se fondent sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif.

Enfin, elles revêtaient en l'occurrence une ampleur considérable puisqu'elles s'élevaient à 422 534 f pour l'intéressé et 570 398 pour sa société, et le défaut de paiement exposait M. Bendenoun à l'exercice, par les juridictions répressives, de la contrainte par corps (paragraphe 35 ci-dessus). Ayant évalué le poids respectif des divers aspects de l'affaire, la Cour note la prédominance de ceux qui présentent une coloration pénale. Aucun d'eux n'apparaît décisif à lui seul, mais additionnés et combinés ils conféraient à l'"accusation" litigieuse un "caractère pénal" au sens de l'article 6 par. 1 (art. 6-1), lequel trouvait donc à s'appliquer.”

riallineandosi con i precedenti criteri enunciati in Engel³¹². Il ricorrente era stato condannato a pagare una maggiore IVA e un'altra maggiorazione (10%) in seguito ad errori che aveva commesso in sede di dichiarazione. I giudici di Strasburgo, in tale pronuncia, affermano che l'assenza di severità della sanzione non può privare la violazione del suo carattere penale (la sussistenza dei requisiti torna dunque a essere alternativa, come in *Engel*, e non cumulativa): i criteri enunciati in *Bendenoun* devono essere considerati come una specificazione della precedente giurisprudenza in materia di "accusa penale" e non si pongono dunque in posizione antitetica³¹³. Il riconoscimento alle sanzioni tributarie della natura penale,

³¹² C. eur. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*. Per un commento si veda *ex multis*: MARCHESELLI A., *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, nota a Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza del 23 novembre 2006, n. 73053/01, causa *Jussila c. Finlandia*, in *GT*, 5, 2007, 389 e ss.; CESARI G., *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2014, 74 e ss.

³¹³ Sentenza cit., punto 32: "La Cour a recherché si elle pouvait se fonder sur des éléments de sa jurisprudence pour employer une autre méthode en matière fiscale. Elle rappelle que, dans l'arrêt *Bendenoun* (précité), où étaient en cause des amendes fiscales et des majorations d'impôt pour fraude fiscale respectivement infligées à la société dirigée par le requérant (au titre de la TVA et de l'impôt sur les sociétés) et à celui-ci (au titre de l'impôt sur le revenu), elle ne s'est pas expressément référée à l'arrêt *Engel* et autres c. Pays-Bas et a énuméré les quatre éléments qu'elle jugeait pertinents dans cette affaire pour trancher la question de l'applicabilité de l'article 6, relevant que la loi qui prévoyait les sanctions concernait tous les citoyens en leur qualité de contribuables, que les majorations d'impôt ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération des agissements incriminés, qu'elles étaient fondées sur une norme de caractère général dont le but était à la fois préventif et répressif et que les montants exigés de ce chef revêtaient une ampleur considérable. Toutefois, dans le contexte de cette affaire, les éléments en question peuvent être considérés comme faisant partie de ceux que la Cour a pris en compte pour se prononcer sur l'application des deuxième et troisième critères *Engel* aux faits de la cause, car rien n'indique qu'elle ait entendu s'écarter de sa jurisprudence antérieure ou poser des principes distincts en matière fiscale. Il convient en outre de souligner que, dans l'arrêt *Bendenoun*, la Cour a estimé qu'aucun de ces éléments n'apparaissait décisif à lui seul et qu'elle a opté pour une approche cumulative qui l'a amenée à conclure à l'applicabilité du volet pénal de l'article 6."

nella nozione autonoma elaborata dalla Corte di Strasburgo, ha una conseguenza molto importante: il rendere applicabile ai procedimenti tributari, qualora soddisfino i requisiti di cui sopra, i principi del diritto penale europeo. Ergo, all'istruttoria tributaria si applicano tutte le garanzie previste dall'articolo 6 CEDU, divieto *di bis in idem* compreso³¹⁴. La Corte di Strasburgo pareva aver reso chiaro che la garanzia in parola travalicasse i confini dei procedimenti penali, tutelando i soggetti anche nei procedimenti amministrativi, di natura tributaria e non³¹⁵.

L'evoluzione della giurisprudenza Edu ha in definitiva enucleato i tre criteri: la qualificazione nazionale; la natura di tale sanzione; il grado di severità, ammettendone il carattere alternativo al fine di verificare la sussistenza di un'accusa in materia penale ai sensi dell'art. 6 della Convenzione³¹⁶.

La Corte di Giustizia, sul punto, ha invece, drasticamente, assunto una diversa impostazione, dettata, anche in questo caso, dal bilanciamento tra un principio, quello del divieto di *bis in idem*, e l'esigenza di tutela dell'interesse finanziario, dando prevalenza a quest'ultima.

La Corte di Giustizia, infatti, chiamata a rispondere al quesito se da un medesimo fatto possano discendere conseguenze sanzionatorie, sia in via amministrativa, sia in via penale o se

³¹⁴ MARCHESI S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 2012, n. 2, 241 ss. Così l'autore: "Essendo le due attività intimamente connesse, la conseguenza è che operano quindi nel procedimento (amministrativo) istruttorio e sanzionatorio fiscale i diritti fondamentali riconosciuti dal diritto europeo all'indagato (ed eventualmente all'imputato) nei procedimenti (euro)penali."

³¹⁵ FABERI A., *Il privilegio contro l'autoincriminazione oltre il confine del processo penale*, in *Archivio penale* 2013, n.1, 1 ss.

³¹⁶ DE AMICIS G., GAETA P., *Il confine di sabbia: la Corte Edu ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. Penale*, fasc. 2, 2017, 469 e s., osserva: *formalmente si annette valore alla qualificazione dell'infrazione (e, dunque, all'ordinamento nazionale, l'unico a poter stabilire, in via autentica, come in quel sistema quella sanzione è qualificata); sostanzialmente, si statuisce essere sufficiente che il reato in causa sia di natura "penale" rispetto all'interpretazione della Convenzione.*

questo si traduca, invece, in una violazione dell'art. 50 della Carta di Nizza, interpretato, in base alla clausola di equivalenza di cui all'art 53 della medesima Carta, alla luce dell'elaborazione pretoria dell'art. 4, protocollo n. 7 della CEDU, ha dato una risposta non convergente alla giurisprudenza sopra illustrata.

Nel caso *Akerberg Fransson*³¹⁷ la fattispecie concreta riguardava l'avvio, nei confronti del contribuente, di un procedimento penale per frode fiscale, una volta che allo stesso era già stata inflitta una sovrattassa in via amministrativa concernente gli stessi dati inesatti contenuti nell'imputazione formulata in via penale.

Fin dalla risposta data alla questione pregiudiziale relativa alla ricevibilità del quesito da parte della Corte lussemburghese, si comprende la centralità assunta dalla tutela dell'interesse finanziario europeo nella pronuncia. I governi nazionali, nonché la Commissione europea, avevano infatti posto in dubbio la ricevibilità del quesito, contestando che i fatti oggetto del procedimento potessero rientrare nella nozione di "attuazione del diritto dell'Unione", condizione necessaria, ai sensi dell'art 51, p. 1, della carta di Nizza, perché possano trovare applicazione i diritti garantiti dalla carta europea.

La Corte di Giustizia, adottando un'argomentazione inedita, che verrà poi confermata in casi successivi³¹⁸, per fondare la propria competenza a pronunciarsi, sostiene che sovrattasse e procedimenti penali, sebbene non siano stati, evidentemente, adottati in attuazione della direttiva IVA, costituiscono un'attuazione degli articoli 2, 250 e 273 della direttiva 2006/112, nonché dell'art. 325, a mente dei quali gli Stati Membri devono adottare a livello nazionale tutte le misure necessarie per dare concreta e effettiva attuazione alla lotta contro i fenomeni fraudolenti, lesiva degli interessi finanziari

³¹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, del 26 febbraio 2013, C-617/10, caso *Akrberg Fransson*

³¹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, del 17 dicembre 2015, C- 419/14, caso *Web Mind Licenses*

europei. In tal modo la Corte di Giustizia, da un lato garantisce l'applicazione della Carta all'interno dei procedimenti menzionati e, dall'altro, amplia lo spettro applicativo del meccanismo del primato, a regola del quale le disposizioni nazionali interne contrastanti con la normativa europea devono trovare pronta disapplicazione.

Passando al merito della questione, la Corte di Giustizia ha adottato nel caso *de quo* una soluzione di tipo formalistico. Essa infatti sostiene che l'art. 50 della Carta di Nizza non osti a che uno stato membro adotti, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, sia sanzioni penali sia sanzioni amministrative. Solo qualora la sovrattassa fosse di natura penale si creerebbe una frizione con l'art. 50 che vieta che paralleli procedimenti penali siano portati avanti per gli stessi fatti, nei confronti della medesima persona³¹⁹.

Nonostante un passaggio di "cortesia istituzionale", nel quale vengono ricordati i criteri elaborati dalla Corte di Strasburgo, la Corte disattende la giurisprudenza CEDU precedente, dando rilievo esclusivo alla qualificazione formale della sanzione. In nessuna parte della sentenza, infatti, viene richiamato il protocollo n. 7, art. 4 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Nonostante l'art. 52, p. 3, della Carta di Nizza sancisca la clausola dell'equivalenza di tutela nel caso di diritti contenuti sia in questa sia nella CEDU, la Corte di Giustizia aggira tale vincolo con un'ulteriore argomentazione di tipo formale³²⁰. I giudici lussemburghesi, infatti, ricordano che fintanto che l'Unione europea non aderirà formalmente, come un *unicum* giuridico, alla Convenzione, quest'ultima non costituisce un atto integrato all'interno dell'ordinamento giuridico unitario. In tale ottica non spetta pertanto alla Corte dirimere l'eventuale conflitto tra i diritti garantiti dalla Convenzione, così come interpretati dalla Corte di Strasburgo, e gli ordinamenti interni.

³¹⁹ Sentenza Akerberg Fransson, cit., p. 34

³²⁰ Sent. cit., p. 44

Tale decisione viene giustificata alla luce della tutela degli interessi finanziari, in particolar modo quando questi riguardino una risorsa propria quale è l’IVA. Infatti, sottolinea la Corte, per assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall’IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell’Unione, gli Stati membri dispongono di autonomia nella scelta delle sanzioni applicabili. Gli Stati sono infatti soggetti a un unico obbligo, con riferimento alle sanzioni applicabili, che discende sia dalla direttiva IVA (art. 273) sia dalla normativa primaria (art. 325 TFUE): esse devono essere dissuasive ed effettive in modo da garantire una piena ed efficace tutela delle finanze europee.

La possibilità, per gli Stati membri, di infliggere sia sanzioni penali sia sanzioni amministrative è stata confermata dalla giurisprudenza successiva, a fortiori nel caso in cui destinatari delle due misure siano, da un lato, la persona fisica e, dall’altro, quella giuridica³²¹.

La successiva giurisprudenza della Corte di Strasburgo, e in particolar modo la sentenza A. e B. contro Norvegia³²², ha preso atto dell’interpretazione comunitariamente conforme dell’art. 50 della Carta di Nizza e ha conseguentemente assunto posizioni più prudenti³²³.

³²¹ Corte di Giustizia, sentenza del 5 aprile 2017, C-217/15, caso Orsi: il caso riguardava un procedimento penale per i reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs. 74/2000. Prima dell’instaurazione di detti procedimenti penali gli stessi importi IVA erano stati oggetto di accertamento da parte dell’amministrazione finanziaria che, oltre a liquidare il debito tributario, aveva irrogato una sanzione amministrativa alla società di cui il soggetto imputato era legale rappresentante.

³²² Corte Europea dei diritti dell’uomo, Caso A. e B. contro Norvegia, del 15 novembre 2016

³²³ Sent. cit., pag. 40: “[...] *the Court has further taken note of the observation made by the Advocate General before the Court of Justice of the European Union in the Fransson case, namely that the imposition of penalties under both administrative law and criminal law in respect of the same offence is a widespread practice in the member States, especially in fields such as taxation, environmental policies and public safety*”.

Il caso riguardava la parallela irrogazione di sanzioni amministrative e sanzioni penali con riferimento alla mancata dichiarazione, a fini fiscali, di plusvalenze relative alla cessione di aziende³²⁴. La Corte inizia con il ricordare il criterio della c.d. *close connection*, a mente del quale non si ritiene violato il divieto di *bis in idem* nel caso in cui vi sia una sufficiente connessione, sostanziale e temporale, tra i due procedimenti presi in considerazione.

Poi procede col ricordare che la Convenzione non può escludere la possibilità, per uno Stato contraente, di approntare legittimamente un sistema di sanzioni per condotte riconosciute offensive che si articoli, in un quadro coerente e unitario, attraverso procedimenti distinti, purché le sanzioni complessivamente comminate siano proporzionali e non si traducano in un carico eccessivo per l'interessato³²⁵. Al fine di compiere tale valutazione di adeguatezza sarà necessario verificare che i procedimenti abbiano scopi diversi; se la loro duplicazione fosse prevedibile per l'agente; se evitino per quanto possibile la duplicazione della prova e se la sanzione imposta nell'uno tenga in debito conto quella imposta nell'altro.

La Corte di Strasburgo, nel tentativo di riallinearsi alle pronunce della Corte di Giustizia, ha richiamato il concetto di impunità³²⁶, ricorrente nelle sentenze dei giudici lussemburghesi in materia di tutela degli interessi finanziari, per ricordare agli Stati membri l'obbligo di risultato a loro imposto dall'art. 325 TFUE, la cui efficacia non può essere disattivata da normative nazionali interne inidonee a tutelare tali interessi. La Corte di Strasburgo, ammettendo, *ceteris paribus*, un possibile cumulo tra le due sanzioni, amministrative tributarie, da un lato e penali, dall'altro, "libera" le prime dalle garanzie tipiche della materia penale, garantendo uno strumento rapido ed efficace, quello amministrativo, appunto, per garantire il soddisfacimento, almeno,

³²⁴ Sent. cit., pag. 4 e 5

³²⁵ Pag. 41, sent. cit.

³²⁶ Pag. 42

dell'interesse alla riscossione delle somme dovute a titolo di imposta³²⁷.

6. Il principio di legalità penale e la definitiva supremazia dell'interesse finanziario

Il caso Taricco è indubabilmente il caso più discusso tra quelli della Corte di Giustizia in cui viene in rilievo la tutela dell'interesse finanziario, condivisa tra Stati membri e Unione, cristallizzata nell'art. 325 TFUE³²⁸.

³²⁷ FONDAROLI D., *La prevenzione patrimoniale: dall'applicazione in ambito penale-tributario all'amministrazione giudiziaria dei beni*, in *Riv. Italiana di Dir. Penale*, 2, 2017, 600 e ss.

³²⁸ Sentenza della Corte di Giustizia, del 8 settembre 2015, C-105/14. Nella sconfinata mole di interventi sul caso, si vedano, in particolare: NATALE A., *Le tappe della c.d. Saga Taricco e alcune riflessioni in ordine sparso*, in *Questione giustizia*, 2017; BERNARDI A., CUPELLI C., *Il caso Taricco e il dialogo tra le corti. L'ordinanza 24/2017 e il dialogo tra le Corti (Atti del convegno di Ferrara del 24 febbraio 2017)*, Jovene, 2017; LUPO E., *La primauté del diritto dell'Ue e l'ordinamento penale nazionale (riflessioni sulla sentenza Taricco)*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 1, 2016; BASSINI M., POLLICINO O., *Defusing the Taricco bomb through fostering constitutional tolerance: all roads lead to Rome*, in *Verfassungsblog - On Matters Constitutional*, 2017; BIN R., *Taricco: aspettando Godot, leggiamo Yves Bot*, in *Dir. Pen. contemporaneo*; PULITANÒ D., *Ragioni della legalità. a proposito di Corte Cost. n. 24/2017*, in *Dir pen. contemporaneo*, 2017; RUGGERI A., *Ultimatum della Consulta alla Corte di giustizia su Taricco, in una pronunzia che espone, ma non ancora oppone, i controlimiti*, in *Consultaonline*, 2017, 1, 80 e ss.; SOTIS C., *Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia*, in *Dir. Pen. Contemporaneo*, 2017; CAIANIELLO M., *Processo penale e prescrizione nel quadro della giurisprudenza europea. Dialogo tra sistemi o conflitto identitario?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2017; LUCIANI M., *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2, 2016, 14 e ss.; LATTANZI G., *Il dialogo tra le corti nei casi Melloni e Taricco*, in *Cassazione Penale*, 2017, 6, 213 e ss.; MORI P., *La Corte Costituzionale chiede alla Corte di Giustizia di rivedere la sentenza Taricco: difesa dei controlimiti o rifiuto delle limitazioni di sovranità in materia penale?*, in *Riv. Dir. Int.*, 2, 2017, 407 e ss.; MANES V., *Common law-isation del diritto penale? trasformazioni del nullum crimen e sfide prossime future*, in *Cass. Pen.*, 3, 2017, 955 e ss.; ROMANO M., *Ripensare il diritto penale*, in *Riv. Ita. di dir. Pen.*, 1, 2017, 1 e ss.; FIANDACA G., *Sulla giurisprudenza costituzionale in materia penale, tra principi e democrazia*, in *Cass. Pen.*, 1, 2017.

La sentenza *de quo* riguarda la disciplina della prescrizione nazionale italiana, disciplinata dagli articoli 161 e 162 del c.p., idonea, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia, a disattivare la tutela degli interessi finanziari europei in caso di reati fiscali in materia di tributi armonizzati che comportino gravi danni al bilancio unitario.

Il caso aveva ad oggetto un procedimento penale con l'imputazione di aver costituito e organizzato nel corso degli esercizi fiscali dal 2005 al 2009, un'associazione a delinquere per commettere vari delitti in materia di IVA³²⁹. In particolare gli imputati erano accusati di aver posto in essere una serie di frodi carosello per milioni di euro, costituendo società interposte (e la relativa falsa documentazione), che permettevano l'acquisto di beni in regime di esenzione IVA³³⁰.

Mosso dalla preoccupazione che tutti gli addebiti sarebbero stati prescritti entro il febbraio del 2018, il giudice del rinvio adiva la Corte di Giustizia, paventando la possibile incompatibilità della disciplina italiana in tema di prescrizione con la disciplina europea in tema di concorrenza. Il giudice riteneva infatti che la disciplina italiana, facendo prescrivere molti processi in tema di reati finanziari, si traducesse in un fenomeno di concorrenza sleale da parte di alcuni operatori economici, in violazione degli articoli 101 e 107 TFUE, stante l'esenzione *de facto* di cui gli stessi godrebbero dal prelievo IVA³³¹.

La Corte di Giustizia, pur non condividendo la normativa di riferimento citata dal giudice del rinvio, ne condivideva la preoccupazione e riformulava il quesito in termini ricevibili, assumendo che fosse chiaro che i quesiti del giudice nazionale

³²⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 8 settembre 2015, C- 105/14, caso Taricco

³³⁰ Nello specifico, la società Planet Srl riceveva fatture emesse dalle società interposte per operazioni inesistenti e annotava nella propria contabilità le fatture emesse dalle ricordate società, detraendo indebitamente l'IVA in esse riportate e presentando dichiarazioni fraudolente.

³³¹ Tra i quesiti formulati alla Corte di Giustizia, infatti, il giudice *a quo* domandava se tale fenomeno non si traducesse in un'esenzione non prevista dall'art. 158 della direttiva 2006/112. Si veda la sentenza Taricco, p. 25

mirassero in realtà ad accertare se la normativa italiana in tema di prescrizione non si fosse tradotta in un ostacolo all'efficace lotta contro la frode in materia di IVA, in modo incompatibile con il diritto europeo.

In particolar modo i parametri di incompatibilità erano individuati dalla Corte nel generale obbligo di collaborazione sancito nell'art. 4, p. 3, TUE, declinato, con particolare riferimento alla tutela degli interessi finanziari europei, nei già analizzati articoli 273 della direttiva IVA e 325 TFUE.

La Corte, pronunciandosi sulla pregiudiziale, ricorda innanzitutto come l'IVA sia una risorsa propria dell'Unione e come ciò comporti un nesso diretto tra la riscossione della stessa e la messa a disposizione nel bilancio dell'Unione delle corrispondenti somme, laddove una lacuna nella riscossione può comportare un'irrimediabile riduzione delle risorse, il che giustifica una tutela che sia il quanto più possibile effettiva delle stesse.

In tale prospettiva, continua la Corte, il giudice è tenuto a verificare se le disposizioni nazionali applicabili consentano di sanzionare in modo effettivo e dissuasivo i fenomeni fraudolenti che incrinino tale corrispondenza, tra la riscossione delle risorse proprie e la loro messa a disposizione in bilancio. Di conseguenza, conclude la Corte, constatato che la disciplina italiana in materia di prescrizione ha come effetto quello di disattivare la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari europei, essa deve essere disapplicata, in virtù del contrasto che la stessa determina con gli obblighi imposti dalle fonti primarie e secondarie del diritto dell'Unione europea.

Tale conclusione viene argomentata dalla Corte sulla base del primato dell'art. 325 TFUE che ha l'effetto di rendere immediatamente inapplicabile qualsiasi disposizione, anche se di natura penale, che si ponga in contrasto con lo stesso. Il *decisum*, nell'ottica della Corte, non si porrebbe in contrasto né con il principio di legalità, di cui all'art. 49 della Carta di Nizza,

né con quello di proporzionalità, immanente all'intero ordinamento europeo. E ciò perché, secondo quanto affermato dalla Corte, da tale disapplicazione non deriverebbe una condanna per un fatto che al tempo non era previsto dalla legge quale reato. In altri termini, la prescrizione viene interpretata quale concetto autonomo, la cui definizione è rimessa all'interpretazione della Corte di Giustizia, attinente all'ordinamento processuale e non sostanziale, e dunque sottratta alle garanzie della legalità europea di cui agli articoli 7 CEDU e 49 della Carta di Nizza.

Il tema è stato oggetto di un ampio dibattito, tutto volto a saggiare la compatibilità della sentenza europea con il principio di legalità, interno, in materia penale.

Il principio di legalità, inteso in senso formalistico, è consacrato all'art. 25, co. 2, della Costituzione e impone che sia considerato reato solo ciò che sia previsto dalla legge come tale³³². Il *nullum crimen, nulla poena sine lege* è una conquista illuministica, posta a garanzia del cittadino, che solo in un sistema governato dalla legalità formale può determinare la propria condotta conformemente al precetto³³³. Il caso ha suscitato un così ampio dibattito nella scienza penalistica interna per due ordini di ragioni.

La prima risiede nel fatto che è proprio la sentenza Taricco il primo caso deciso dalla Corte di Giustizia da cui discendono effetti in *malam partem* per il presunto colpevole³³⁴. In tale

³³² MANTOVANI F., *Diritto Penale – parte generale*, VII ed., Padova, 2015, 3 e ss. L'autore sottolinea come il principio di legalità formale si contrapponga al principio di legalità sostanziale, a mente del quale è reato il fatto antisociale che, in base a un giudizio politico legato alla contingenza storica, sia contraddistinto da un alto grado di pericolosità criminale.

³³³ MANTOVANI F., *Diritto Penale – parte generale*, cit.; FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale – parte generale*, Bologna, 2014.

³³⁴ Prima del caso Taricco l'insormontabile limite della funzione garantista del principio di legalità aveva sempre precluso l'obbligo di interpretazione conforme, qualora dalla stessa discendessero effetti sfavorevoli per il reo. Il principio è stato chiaramente affermato dalla Corte di Giustizia nella decisione del 3 maggio 2005, Berlusconi ed altri (C 387-391-403/02), nella quale la Corte ha chiarito che una direttiva non può avere come effetto di per

sentenza la Corte, valorizzando la natura della norma di cui all'art. 325 TFUE, norma primaria e immediatamente precettiva, e per ciò suscettibile di diretta applicabilità, ha affermato la necessità di disapplicare la normativa interna incompatibile e specificatamente quella in materia di prescrizione, qualora si proceda per gravi reati che ledono gli interessi finanziari. Tale conclusione è stata resa possibile dalla dequotazione operata dai giudici lussemburghesi dell'istituto della prescrizione, qualificato come istituto processuale, inerente la procedibilità dell'azione penale, e dunque sottratto alle garanzie della legalità penale.

Nonostante parte della giurisprudenza di legittimità si sia allineata al *dictum* della Taricco³³⁵, altra parte ha invece evidenziato le frizioni, evidenti dal punto di vista del diritto interno, tra tale pronuncia e i principi fondamentali operanti in materia penale, al punto che è stata richiesta di fatto l'attivazione dei controlimiti alla Consulta.

La Cassazione penale ha infatti proposto questione di legittimità costituzionale della legge di ratifica del TFUE, nella parte in cui dà attuazione all'art. 325 TFUE³³⁶.

Nonostante larga parte della dottrina penalistica ritenesse necessario da parte della Corte Costituzionale attivare i controlimiti, il giudice delle leggi, con l'ordinanza 24 del 2017, ha invece optato per una soluzione dialogica. La Consulta ha

sé, indipendentemente cioè da una legge nazionale di attuazione, di determinare o aggravare la responsabilità penale, anche se dotata di efficacia diretta. Sul punto si veda anche Corte Cost., n. 394/2006 e

³³⁵ Si vedano ad esempio Cass. pen. sez. III, 15 settembre 2015, n. 2210; Cass. Pen., sez. IV, 25 gennaio 2016, n. 7914

³³⁶ La Corte d'Appello di Milano, con ordinanza del 18 settembre 2015, ha investito la Consulta della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della l. 130/2008 con cui viene ordinata l'esecuzione del TFUE, nella parte in cui impone di applicare la disposizione di cui all'art. 325 del Trattato. Parallelamente la Cassazione ha sollevato in due occasioni questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della l. 130/2008, contestualmente ampliando la rilevanza del contrasto con riferimento agli artt. 3, 11, 27, comma 3, e 101, comma 2, Cost. (Cass. Pen., sez. III, ord. 30 marzo 2016, n. 28346; Cass. Pen., sez. III, ord. 31 marzo 2016, ric. Adami e altri).

preferito non attivare il limite contenuto nell'art. 25, co. 2 Costituzione e ha a sua volta rimesso la questione alla Corte di Giustizia, mediante il meccanismo del rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE.

L'ordinanza della Consulta ha assunto rango di manifesto del principio di legalità. La Corte Costituzionale non pone in dubbio che, da un lato, il principio del primato del diritto europeo e, dall'altro, quello di legalità in materia penale, siano due dati ordinamentali acquisiti. La Corte nell'ordinanza innanzitutto chiarisce la natura della prescrizione che, secondo il diritto interno, è istituto di natura sostanziale che per ciò ricade nell'ambito applicativo del principio di legalità classicamente inteso. La Corte procede domandandosi se il colpevole potesse davvero prevedere le conseguenze penali della propria azione dal combinato disposto dell'art. 325 TFUE e 161, 162 c.p. o se, piuttosto, la Corte di Giustizia non abbia ventilato l'ipotesi di un giudice di scopo, le cui scelte debbano essere basate su valutazioni discrezionali di politica criminale, ora legate alla tutela dell'interesse finanziario. In altri termini, in ossequio al principio di legalità formale, non è possibile che il diritto dell'Unione fissi un obiettivo di risultato al giudice penale e che, in difetto di una normativa che predefinisca analiticamente casi e condizioni, quest'ultimo sia tenuto a raggiungerlo con qualunque mezzo rinvenuto nell'ordinamento.

La Corte Costituzionale pone una premessa "superiore": in tema di prescrizione non è richiesta uniformità ai paesi membri sulla qualificazione in termini processuali o sostanziali della stessa, rinvenendosi soluzioni nell'uno e nell'altro senso. Qualificare la prescrizione in termini sostanziali equivale a fornire un livello di protezione nazionale più alto agli imputati perché, lo si ricorda, solo così le si rendono applicabili le garanzie derivanti dagli artt. 49 della Carta di Nizza e 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Tale livello di protezione più alto deve

ritenersi salvaguardato dallo stesso diritto dell'Unione, e precisamente dall'art. 53 della Carta di Nizza³³⁷.

Così affermata l'applicabilità delle garanzie legate al principio di legalità anche alla prescrizione, il vero snodo concettuale che qui interessa è la considerazione, da parte del giudice delle leggi nazionale, della dimensione europea del principio di legalità. La Corte infatti sottolinea che se, da un lato, è vero che la sentenza resa in causa Taricco ha escluso l'incompatibilità della regola lì affermata rispetto all'art. 49 della Carta di Nizza con riguardo al divieto di retroattività, dall'altro, non ha però esaminato un ulteriore e qualificante profilo del principio di legalità, ovvero la necessità che la norma, anche quando risultante da un intervento giurisprudenziale, sia sufficientemente determinata.

La ferma opposizione alla prima sentenza Taricco può essere così riassunta: la prescrizione è considerata dalla Corte Costituzionale un istituto sostanziale e pertanto essa è soggetta alla riserva di legge in materia penale; quest'ultima, contribuendo a delineare l'identità nazionale della Repubblica italiana, rappresenta uno dei c.d. controlimiti, la cui violazione renderebbe possibile e doveroso derogare al principio superiore europeo che impone il primato del diritto dell'Unione. Inoltre, conclude la Consulta, la c.d. regola Taricco si porrebbe in contrasto non solo con il principio di legalità nella sua portata nazionale ma anche con quello europeo, discendente dall'art. 49 della Carta di Nizza e dall'art. 7 della Carta Edu.

Per definire compiutamente la questione occorre confrontarsi con le obiezioni sollevate dall'avvocato generale nelle conclusioni che hanno anticipato la seconda pronuncia Taricco

³³⁷ Art. 53, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: “Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione o tutti gli Stati membri sono parti, in particolare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri”.

e che sono state depositate in attesa della pronuncia della Corte di Giustizia sull'ordinanza della Corte Costituzionale³³⁸.

La prima è quella relativa alla possibilità, per la Corte di Giustizia, di elaborare nozioni autonome. La prescrizione, come interpretata dalla corte lussemburghese, è nozione che appartiene al diritto processuale. La Corte di giustizia considera la nozione di interruzione della prescrizione una nozione autonoma del diritto dell'Unione, e la definisce nel senso che ogni atto diretto al perseguimento del reato nonché ogni atto che ne costituisce la necessaria prosecuzione interrompe il termine di prescrizione; tale atto fa quindi decorrere un nuovo termine, identico al termine iniziale, mentre il termine di prescrizione già decorso viene cancellato³³⁹.

L'obiezione di indeterminatezza che viene mossa alla c.d. "regola Taricco", inoltre, deve necessariamente tenere conto delle peculiarità del principio di legalità europeo, definito agli articoli 7 CEDU e 49 Carta di Nizza³⁴⁰.

È innegabile, infatti, stante l'operatività dell'ampia nozione di "legge", contenuta nell'art. 49 Carta di Nizza e 7 CEDU, che qualora fosse possibile determinare i confini della disapplicazione per via giudiziale, con l'ausilio delle fonti sovranazionali, quali la novella direttiva PIF, non si potrebbe registrare alcuna frizione con il principio di legalità, inteso nella

³³⁸ Conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot, presentate il 18 luglio 2017

³³⁹ Conclusioni Avvocato Generale Yves Bott, cit., p. 101

³⁴⁰ Sul principio di legalità sovranazionale si vedano: *BERNARDI A., Commento all'articolo 7, in Commentario alla Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali*, coord. da *BARTOLE S., CONFORTI B. E RAIMONDI G.*, Padova, 2001, 64 ss.; *CELOTTO A., Principio di legalità e 'legge europea'*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 911 ss.; *CUPELLI C., La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli 2012; *D'AMICO M., La legalità penale europea*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 919 ss.; *DOLCINI E., Diritto penale comune europeo tra realtà e utopia; il diritto penale nella prospettiva europea*, Bologna, 2002; *LUCARELLI R., Stato di diritto e principio di legalità nel processo di evoluzione della forma di stato europea: il convegno di Napoli del 6 aprile 2004*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 891 ss.; *DELMAS-MARTY M., Il Corpus Juris delle norme penali per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, in *Quest. giust.*, 1, 2000, 164 e ss.

sua dimensione europea³⁴¹. In definitiva, argomenta l'Avvocato generale nelle conclusioni relative all'ordinanza della Corte Costituzionale, la c.d. regola Taricco non sarebbe carente in termini di determinatezza del precetto, ben potendo il soggetto agente determinarsi, con riferimento al concetto di frode, secondo la definizione fornita dalla direttiva PIF.

L'impostazione seguita dall'Avvocato Generale nelle sue conclusioni sembra atta, ancora una volta, più che a un ponderato bilanciamento dei principi in gioco, quello della corretta riscossione delle risorse proprie dell'Unione europea, da un lato, e quello di legalità, dall'altro, a un'esclusiva garanzia di efficacia della norma contenuta nell'art. 325 TFUE e all'obbligo di risultato gravante sugli Stati membri.

Analizzando la pronuncia Taricco, prima, e le conclusioni dell'Avvocato generale poi, si colgono due aspetti problematici nella ricostruzione offerta dai giudici lussemburghesi.

Il primo riguarda il principio di legalità, declinato in senso europeo. È bene sottolineare, infatti, come lo stesso trovi conferma positiva nell'art. 49 della Carta di Nizza che, avendo contenuto sostanzialmente identico all'art. 7 CEDU, in base alla clausola di equivalenza di cui all'art. 53, p. 2, della stessa Carta, non può ignorare la giurisprudenza della Corte di Strasburgo sul punto.

Sia l'art. 49 della Carta di Nizza, sia l'art. 7 della Carta di Strasburgo accolgono una nozione di legalità che si concilia sia con i sistemi di *civil law*, quale quello italiano, sia con quelli di *common law*. Le due norme prese in considerazione, infatti, riservano la possibilità di individuare le condotte penalmente rilevanti non solo alla legge, intesa quale atto formale emanato dal Parlamento e agli atti ad essa equiparati, ma anche alla giurisprudenza. Come è stato osservato in dottrina, l'ermeneutica pretoria sovranazionale riveste un ruolo centrale

³⁴¹ Conclusioni Dell'avvocato Generale Yves Bot presentate il 18 luglio 2017, Causa C-42/17, punto 47

nel paniere delle fonti del diritto penale e il precedente giudiziario assume così valenza coercitiva³⁴².

Ciò che lascia perplesso l'interprete europeo, invero, non dovrebbe essere l'apertura alla giurisprudenza quale fonte del diritto, quanto più il mancato rispetto, nella sentenza Taricco, del canone della prevedibilità³⁴³. E infatti, volendo sgombrare il campo da difese esclusivamente formalistiche del canone della legalità, ciò che consta ai fini del rispetto del principio in parola, per inciso ciò che lo eleva a garanzia irrinunciabile per il cittadino-imputato, è che quest'ultimo possa determinarsi conformemente al precetto in un momento precedente alla sua violazione.

Tale impostazione, che vede nella prevedibilità il nucleo irrinunciabile del principio di legalità, è condivisa dalle corti sovranazionali³⁴⁴. Come affermato dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza di rimessione alla Corte di Giustizia³⁴⁵, si tratta di stabilire se la persona potesse ragionevolmente prevedere, in base al quadro normativo vigente al tempo del fatto, che l'art. 325 del TFUE, avrebbe imposto al giudice di non applicare gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. in presenza delle condizioni enunciate dalla Corte di Giustizia, che si è limitata a sancire la disapplicabilità della disciplina ricordata in caso di frodi gravi che ledano le finanze europee.

In altri termini quello che viene messo in dubbio è che il combinato disposto degli articoli 325 TFUE e 160 e 161 c.p. potesse permettere una percezione sufficientemente chiara ed immediata del valore precettivo delle norme, se davvero la

³⁴² L'espressione appartiene a *DE GASPERIS C.*, *La figura del concorso esterno in associazione di stampo mafioso tra diritto interno e Cedu: l'affaire Contrada*, in *Cass. Pen.*, n. 11, 2016, 4259B e ss.

³⁴³ Grande Camera, sentenza 21 ottobre 2013, *Del Rio Prada contro Spagna*, paragrafo 93

³⁴⁴ *PULITANÒ D.*, *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2, 2015.

³⁴⁵ Ordinanza della Corte Costituzionale n. 24/2017

conseguenza sanzionatoria fosse percepibile, accessibile, dalla persona che ha realizzato la condotta.

In base all'art. 7 della CEDU, così come interpretato dalla Corte di Strasburgo, reato e pena devono essere conoscibili dall'autore di un fatto fin da quando esso è commesso³⁴⁶.

La mancanza di prevedibilità si lega necessariamente alla carenza di determinatezza della c.d. regola Taricco che allo stato dell'arte non permette di definire in via interpretativa il requisito del numero considerevole dei casi, cui è subordinato l'effetto indicato dalla Corte di giustizia. Ciò si pone in contrasto dunque con il principio di legalità convenzionalmente e unitariamente inteso, e non solo con il principio di legalità nazionale.

Né è possibile pensare di ovviare a tali obiezioni argomentando, come fatto dall'Avvocato generale nelle conclusioni che hanno anticipato la c.d. sentenza Taricco bis, circa la natura autonoma della nozione di prescrizione in ambito europeo.

E ciò perché, se è pur vero che la Corte di Giustizia è, utilizzando una categoria nazionale, giudice nomofilattico, cui solo spetta l'interpretazione delle norme europee, e che ora la nuova direttiva PIF ha parzialmente armonizzato la disciplina della prescrizione (art. 12), il maggiore livello di tutela assicurato dalla qualificazione nazionale dovrebbe prevalere in virtù dell'art 53 della Carta di Nizza. La qualificazione in termini sostanziali della prescrizione costituisce un livello di protezione più elevato di quello concesso dalle fonti europee e deve pertanto ritenersi salvaguardato dallo stesso diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 53 della Carta.

³⁴⁶ *Ibidem*: “E può essere utile osservare che, pur non negando che lo Stato aderente possa riconoscere alla prescrizione carattere processuale (sentenza 22 giugno 2000, Coëme e altri contro Belgio), ugualmente la Corte EDU si riserva di sanzionarlo quando, in materia penale, non vi sia una base legale certa e prevedibile a sorreggere l'estensione del potere punitivo pubblico oltre il limite temporale previsto al tempo del fatto (sentenza 20 settembre 2011, Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos contro Russia)”.

Nonostante la Corte di Giustizia abbia parzialmente disatteso le conclusioni dell'Avvocato Bott nel caso Taricco Bis³⁴⁷, la pronuncia non sembra andare nel senso di un ponderato bilanciamento dei valori fondamentali in gioco.

La Corte di Giustizia infatti ha solo apparentemente accolto il tentativo di composizione del conflitto offertole dalla Corte Costituzionale, riaffermando gli obblighi di tutela degli interessi finanziari discendenti dall'art. 325 TFUE.

Sulla scorta di quanto affermato anche nella novella direttiva PIF (Dir. 2017/1371) la Corte di Giustizia, in premessa, ha confermato il giudizio di indispensabilità della risposta sanzionatoria penale. La Corte lussemburghese, confermando la competenza penale dell'Unione quando a essere leso sia l'interesse finanziario europeo, impone agli Stati membri un obbligo di penalizzazione, ritenendo l'adeguatezza del solo strumento penale, unico in grado di esercitare quella forza dissuasiva idonea a contrastare le frodi in campo IVA.

Posta l'inalterata esigenza di dare effettività agli obblighi discendenti dall'art. 325 TFUE con lo strumento penale, ciò che muta nella più recente pronuncia è il destinatario di tale obbligo non più individuato esclusivamente nel giudice nazionale, ma anche nel legislatore.

Più nel dettaglio la Corte di Giustizia conferma la violazione degli obblighi discendenti dalla normativa primaria europea qualora gli Stati membri non adottino le sanzioni penali adeguate a garantire un'efficace riscossione della risorsa propria IVA.

La Corte di Giustizia prosegue riconoscendo il maggiore grado di tutela offerto dall'ordinamento interno che applica i requisiti di prevedibilità, determinatezza e irretroattività, corollari del principio di legalità, anche al regime di prescrizione. Sulla base di tali considerazioni, la Corte conclude nel senso che la

³⁴⁷ Sentenza della Corte di Giustizia, del 5 dicembre 2017, C-42/17

disapplicazione della normativa sulla prescrizione si tradurrebbe in un'inaccettabile violazione del principio di legalità, assunto nella sua portata nazionale, maggiormente garantista, solo nel caso di fatti commessi prima della sentenza Taricco I.

Una volta affermata l'adeguatezza delle sole misure sanzionatorie penali, la Corte di Giustizia lascia dunque all'ordinamento interno la scelta del soggetto su cui debba gravare l'obbligo di garantire l'effettiva riscossione delle risorse proprie dell'Unione: il giudice, tramite la disapplicazione della disciplina sulla prescrizione per fatti successivi alla prima sentenza Taricco, o il legislatore, tramite l'adozione di misure idonee.

Sarà compito della giurisprudenza nazionale di legittimità, e eventualmente di quella costituzionale, stabilire se le recenti modifiche apportate al regime della prescrizione dalla l. 23 giugno 2017, n. 103, c.d. Riforma Orlando³⁴⁸, siano idonee a integrare l'invocato intervento del legislatore nazionale da parte della Corte di Giustizia e a superare i dubbi dell'Avvocato generale sulla nozione di interruzione elaborata nell'ordinamento domestico. Solo in caso di risposta affermativa a tale quesito il giudice nazionale, cui spetta di verificare, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia, se le

³⁴⁸ La riforma Orlando ha interessato tutte le norme relative alla prescrizione, eccezion fatta per quella di cui all'art. 157 c.p. che disciplina il c.d. termine base. Con riferimento ai fatti commessi successivamente all'entrata in vigore della legge, la riforma ha previsto due nuove cause di sospensione della prescrizione legate, rispettivamente, al deposito della sentenza di primo e di secondo grado. Nel dettaglio, l'art. 159, II, c.p. dispone la sospensione del termine prescrizionale dal termine previsto dall'articolo 544 del codice di procedura penale per il deposito della motivazione della sentenza di condanna di primo grado, anche se emessa in sede di rinvio, sino alla pronuncia del dispositivo della sentenza che definisce il grado successivo di giudizio e dal termine previsto dall'articolo 544 del codice di procedura penale per il deposito della motivazione della sentenza di condanna di secondo grado, anche se emessa in sede di rinvio, sino alla pronuncia del dispositivo della sentenza definitiva, in entrambi i casi per un termine non superiore a 1 anno e 6 mesi.

disposizioni del codice penale siano effettive e dissuasive, e dunque compatibili con gli obblighi di cui all'art. 325 TFUE, non sarebbe tenuto a disapplicare la disciplina controversa.

La sentenza in parola non sembra risolvere i problemi legati al maggiore livello di garanzie assicurate dalla normativa italiana per due ordini di ragioni.

La prima risiede nel fatto che solo con riferimento al profilo dell'irretroattività, e non anche a quello di determinatezza, è stato garantito il pieno rispetto del principio di legalità. E ciò perché nella sentenza Taricco II si fa esplicitamente divieto di applicare la "regola Taricco" ai fatti commessi prima dell'emanazione della pronuncia dell'8 settembre 2015.

I giudici lussemburghesi, e qui sta implicitamente la seconda ragione, vietano *"l'applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato"*, con ciò elevando a fonte del precetto proprio la regola enunciata nella prima sentenza che, nonostante il già sottolineato *deficit* in termini di determinatezza, sarà idonea a trovare applicazione, e a integrare il precetto penale, con evidenti conseguenze in *malam partem*, in base alle sole indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia.

Conclusioni

L'interesse finanziario ha assunto un ruolo centrale per l'ordinamento eurounitario e nell'ordinamento eurounitario. Tale affermazione riceve il suo pieno significato dall'analisi delle fonti dell'Unione europea e dall'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia, ora confermata dall'emanata direttiva PIF del 2017. L'Unione europea e gli Stati membri condividono la tutela dell'interesse finanziario e la conseguente lotta ai fenomeni fraudolenti che ne alterano la consistenza. Ciò si evince già a partire dalla disciplina del bilancio dell'Unione europea; trova conferma in quella del mercato e, infine, nell'analisi sistematica dei principi di neutralità, cooperazione tra amministrazioni, *ne bis in in idem* e legalità. L'analisi che è stata condotta, infatti, ha sempre tenuto paritariamente in considerazione sia il settore fiscale, sia quello penale, cui la Corte di Giustizia, valorizzandone l'effetto dissuasivo, ha conferito il principale compito di tutela.

Il bilancio dell'Unione europea garantisce un'efficace e razionale gestione e allocazione delle risorse unitarie, segnatamente: dazi; prelievi agricoli; l'aliquota uniforme sugli imponibili IVA armonizzati e l'aliquota uniforme sugli RNL degli Stati membri. L'Unione europea, *rectius* la Corte di Giustizia, è arrivata a delineare nella sua giurisprudenza un diritto alla riscossione delle risorse proprie. Gli Stati membri non possono esimersi dall'accertare correttamente il *quantum* di tali risorse e dal renderle prontamente disponibili al bilancio unionale che, come osservato, avrà poi il compito di redistribuirle nei confronti degli Stati membri.

La tutela dell'interesse finanziario è dunque condivisa tra Unione e Stati membri che hanno l'obbligo di garantire un'efficace riscossione di tali risorse, in un'ottica di leale cooperazione e di sussidiarietà che ispira i rapporti tra un ideale centro, l'Unione, e la periferia, i vari Stati membri.

In tema di interesse finanziario il ragionamento portato avanti dalla Corte di Giustizia è sempre ispirato a un criterio di garanzia dell'effettività dell'ordinamento comunitario. Quello delineato in capo agli Stati assume la fisionomia di un obbligo di risultato: essi, per il tramite delle loro amministrazioni diligenti, devono assicurare una sana, corretta ed efficace gestione delle risorse di fonte europea, pena il rimborso dei vantaggi percepiti e, stante la natura non sanzionatoria del recupero, l'irrogazione di eventuali sanzioni penali o amministrative.

La tutela dell'interesse finanziario, infatti, è assicurata tramite un duplice *enforcement*.

Da un lato quello fiscale, legato alle procedure di accertamento e riscossione nazionali ma anche agli strumenti di cooperazione offerti dal diritto derivato eurounitario. Dall'altro, ed è qui che si rinviene la maggiore forzatura del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, quello penale.

L'Unione europea, infatti, ritiene che l'unica risposta sanzionatoria adeguata per una piena ed efficace tutela dell'interesse finanziario sia quella penale.

In altri termini la Corte, in nome del principio di leale collaborazione tra Unione e Stati membri e di effettività dell'ordinamento europeo, ha di fatto esteso il perimetro di applicabilità della normativa unitaria, laddove la stessa sia posta a tutela degli interessi finanziari della Comunità, e in ultima analisi, stante la funzione redistributiva del bilancio unionale, degli stessi Stati membri.

L'interesse finanziario, declinato in termini dinamici nell'ordinamento europeo, serve invece il primato dell'integrazione economica europea che vede il suo culmine nella disciplina del mercato unico.

In tale ottica l'interesse fiscale nazionale non può porsi come limite della piena integrazione economica del mercato. Accade così che l'interesse finanziario, dinamicamente inteso, informi

l'ordinamento tributario nazionale e dunque l'interesse fiscale domestico.

Il criterio della restrizione alle libertà fondamentali valorizza le libertà economiche del Trattato che diventano criterio di compatibilità direttamente utilizzabile per saggiare le scelte di politica fiscale nazionale. Le ragioni del mercato prevalgono sulla politica fiscale nazionale e la conformano. Quella che sbrigativamente è stata definita "integrazione negativa" costituisce in realtà un limite positivo all'esercizio della potestà tributaria statale nell'imposizione diretta e garantisce la piena attuazione della libera circolazione di merci, persone e capitali.

Il vincolo di scopo posto dalla tutela dell'interesse finanziario in nome dell'effettività dell'ordinamento europeo spiega i suoi effetti sia in ambito fiscale sia in ambito penale.

Sul primo versante, oltre ai già ricordati effetti dell'integrazione negativa sulla politica fiscale interna in materia di imposte dirette, viene in rilievo anche il non soddisfacente bilanciamento della tutela dell'interesse finanziario con i principi di neutralità e di collaborazione tra amministrazioni finanziarie.

In tema di neutralità la Corte ha da sempre affermato che il diritto alla detrazione, stante l'importanza cruciale che assurge nel meccanismo di funzionamento dell'IVA, non può essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni, un'altra operazione, precedente o successiva, sia inficiata dal perseguimento di uno scopo fraudolento. Così, un sistema di responsabilità oggettiva che negasse il diritto a detrazione anche al soggetto che non sapeva o non poteva sapere di inserirsi all'interno di una trama fraudolenta eccederebbe lo scopo di lotta all'evasione, indicato dalla direttiva IVA già dai considerando.

La Corte ha tuttavia ritenuto compatibile con il diritto unitario il disconoscimento del diritto a detrazione in caso di mancato controllo, da parte dell'operatore economico, del registro dei

contribuenti inattivi. Tale obbligo è stato ritenuto non eccessivamente gravoso dalla Corte e conforme a un obiettivo non solo legittimo ma anche imposto dalle fonti europee, sia primarie (325 TFUE) sia secondarie (273 direttiva IVA). La negazione al diritto di detrazione diviene così, in virtù della sua carica dissuasiva, sanzione, che non investe il soggetto dichiarato inattivo ma quello che ha compiuto un'operazione effettiva con quest'ultimo.

La Corte di Giustizia, una volta in più in nome dell'effettività del diritto dell'Unione, che non può essere posta in discussione, sottopone gli oramai numerosi strumenti di cooperazione europea a una valutazione di opportunità ed efficienza parametrata esclusivamente alla tutela dell'interesse finanziario. La Corte lussemburghese, esorbitando dai limiti delle procedure nazionali di attuazione e dalle positive indicazioni del diritto derivato in tema di cooperazione tra amministrazioni finanziarie, ammette la circolazione probatoria tra il procedimento penale e quello amministrativo, in nome della funzionalizzazione della procedura interna alla luce dell'obiettivo posto dall'art. 325 TFUE.

La circolazione probatoria interna tra procedimento penale e accertamento tributario diverrebbe sproporzionata solo ove fosse possibile proteggere l'interesse finanziario dell'Unione, con la stessa efficacia, con il più mite strumento della cooperazione europea. I mezzi istruttori attuati nel procedimento penale assumono come scopo primario quello di tutelare l'interesse finanziario europeo e a questo devono essere parametrati. In nome del primato e della diretta efficacia del diritto dell'Unione, in questo caso dell'art. 325 TFUE, i poteri e le procedure, che pur rimangono formalmente prerogativa degli Stati Membri, vengono funzionalizzati alla tutela dell'interesse unitario.

Il tradizionale test di effettività perde la sua riferibilità a un *tertium comparationis*: non vi è un diritto di fonte unionale attribuito ai soggetti da comparare con uno analogo di fonte

interna ma un obbligo, quello di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea, gravante sugli Stati membri e sull'Unione.

Ancora, la tutela dell'interesse finanziario non trova adeguato bilanciamento neppure con il divieto di *bis in idem* e con il principio di legalità in materia penale.

È forse in questi due ambiti che gli effetti del primato efficiente attribuito all'art. 325 TFUE e all'art. 273 della direttiva IVA si rendono più evidenti.

Nel caso del *ne bis in idem* la Corte di Giustizia, di fatto ignorando la giurisprudenza convenzionale sul punto, chiamata a rispondere al quesito se da un medesimo fatto possano discendere conseguenze sanzionatorie, sia in via amministrativa, sia in via penale o se questo si traduca, invece, in una violazione dell'art. 50 della Carta di Nizza, interpretato, in base alla clausola di equivalenza di cui all'art 53 della medesima carta, alla luce dell'elaborazione pretoria dell'art. 4, protocollo n. 7 della CEDU, ha dato risposta negativa.

La funzionalizzazione della normativa nazionale all'interesse finanziario si coglie fin dalle premesse argomentative della Corte di Giustizia che, per fondare la propria competenza, sostiene che sovrattasse e procedimenti penali, sebbene non adottati in attuazione della direttiva IVA, costituiscano un'attuazione degli articoli 2, 250 e 273 della direttiva 2006/112, nonché dell'art. 325 TFUE.

La Corte per garantire la massima efficienza nel recupero delle risorse proprie indebitamente sottratte adotta un criterio formalistico, garantendo la possibilità, per gli Stati membri, di infliggere sia sanzioni penali sia sanzioni amministrative.

Ancora, con riferimento al principio di legalità in materia penale, si registra un'ulteriore applicazione "tirannica" del meta-principio di tutela dell'interesse finanziario. Nonostante un'apparente apertura dialogica della Corte di Giustizia alle ragioni della legalità nazionale recentemente espresse

dall'ordinanza della Corte Costituzionale, e delle conseguenti garanzie che naturalmente tale principio porta con sé, la Corte ha ancora una volta confermato la sua posizione.

La Corte di Giustizia ha infatti negato operatività alla c.d. regola Taricco, carente in termini di tassatività e determinatezza, solo per i fatti commessi antecedentemente alla prima pronuncia della Corte di Giustizia.

I giudici lussemburghesi con l'ultima pronuncia, successiva all'ordinanza della Corte Costituzionale, hanno definitivamente sancito l'obbligo di disapplicazione per il giudice interno della normativa interna contrastante con l'obbligo di tutela di cui all'art. 325 TFUE. Obbligo che, nella prima pronuncia Taricco, era solo un'opportunità, prudentemente rimessa all'apprezzamento operato dal giudice, unico a conoscere le peculiarità della vicenda concreta.

A ciò aggiungasi che, stante l'intervenuta novella direttiva PIF, in tema di prescrizione la libertà di disciplina riconosciuta dalla sentenza Taricco bis ai fatti precedenti alla prima pronuncia, non potrà più valere *pro futuro*, in considerazione dell'art. 12 della direttiva 2017/1371 che ha determinato una armonizzazione parziale (nell'ambito dell'Unione) del regime della prescrizione applicabile ai reati in materia di IVA. La formulazione offerta dal legislatore europeo, che ignora la funzione nazionale estintiva del reato, pare definitivamente suggellare la natura processuale attribuita alla prescrizione dall'ordinamento europeo e il conseguente *deficit* di garanzie che tale scelta comporta.

Il primato dell'art. 325 TFUE ottiene definitivamente l'effetto di rendere inapplicabile qualsiasi disposizione, anche se di natura penale, che si ponga in contrasto con lo stesso.

Nel caso del principio di legalità la Corte di Giustizia non tiene in considerazione l'evoluzione interpretativa dello stesso operata a livello sovranazionale.

Sia l'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali sia l'art. 7 della Convenzione Edu, infatti, impongono il rispetto dei canoni di prevedibilità e accessibilità al precetto. Tali due canoni rendono evidente che ciò che rileva ai fini del rispetto del principio in parola, per inciso ciò che lo eleva a garanzia irrinunciabile per il cittadino-imputato, è che quest'ultimo possa determinarsi conformemente al precetto in un momento precedente alla sua violazione.

La mancanza di prevedibilità si lega necessariamente alla carenza di determinatezza della c.d. regola Taricco che non permette di definire in via interpretativa né il requisito del numero considerevole dei casi, né la gravità della violazione, cui sono subordinati l'effetto disapplicativo nei confronti della disciplina nazionale indicato dalla Corte di giustizia.

Il recente intervento del legislatore europeo in tale ambito con la già ricordata direttiva PIF potrebbe garantire un più ordinato esercizio delle competenze in materia.

La novella, innanzitutto, ha confermato il giudizio, già espresso dalla Corte, di indispensabilità della risposta sanzionatoria penale. Essa infatti trova la sua base normativa nell'art. 83, p. 2, del TFUE che prescrive l'intervento del legislatore europeo in ambito penale laddove il ravvicinamento delle disposizioni legislative degli Stati si riveli indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione. Tale norma è la specificazione del più ampio principio di necessità e proporzionalità sancito dall'art. 5 TUE.

La direttiva dunque esprime *expressis verbis* un giudizio di necessità della pena e attribuisce all'Unione la competenza, seppur condizionata, dovendo la direttiva trovare recepimento all'interno degli ordinamenti domestici, ad esercitarla.

La direttiva inoltre conferisce determinatezza ai requisiti forniti dalla Corte di Giustizia in tema di frodi, fornendone una definizione sia in termini strutturali sia in termini di gravità.

Essa, infatti, all'art. 2, p. 2, individua in 10.000.000 di euro la soglia oltre la quale la frode in materia di IVA possa definirsi grave. All'art. 3, invece, fornisce una definizione generale di fenomeni fraudolenti che ledono gli interessi dell'Unione, ricomprendendovi sia l'utilizzo di documentazione artificiosamente compromessa, sia l'omissione di tale documentazione, sia la distrazione di fondi concessi dall'Unione europea e utilizzati con finalità diverse.

Da ultimo, di particolare interesse sono i considerando della direttiva. Essi non solo si curano di confermare la necessità di una risposta sanzionatoria proporzionale (considerando n. 15), in ossequio al canone dettato dalla stessa Carta di Nizza all'art. 49, ma altresì esprimono la necessità di non compromettere il livello di tutela accordato dall'ordinamento unitario ai diritti fondamentali. Nel catalogo di questi ultimi vengono espressamente nominati sia il divieto di *bis in idem* sia il principio di legalità.

Sebbene l'affermazione contenuta nei considerando si attesti ad oggi a mera enunciazione di principio, essa è per lo meno rivelatrice dell'intento dell'Unione europea di proseguire in una direzione maggiormente consapevole del necessario bilanciamento cui anche la tutela dell'interesse finanziario deve essere sottoposta.

Il legislatore europeo si allinea a quanto era già stato affermato dalla Corte di Giustizia in tema di diritti fondamentali nei casi Taricco, Akerberg e WebMindLicenses.

La direttiva infatti si pone come scopo quello di assicurare la tutela dei diritti fondamentali, come parte del diritto unionale, anche quando questi debbano trovare riconoscimento nell'attuazione di procedure e nell'esercizio di attività d'indagine che, pur di competenza nazionale, servono a tutelare gli interessi finanziari europei. La direttiva garantisce l'uniforme applicazione del diritto europeo negli Stati membri, che prima era stata ricavata in via interpretativa dalla Corte di Giustizia

forzando il primato accordato alle fonti unitarie, tra le quali figura il catalogo relativo ai diritti fondamentali. Solo così si può realizzare efficacemente il dovere di collaborazione in capo agli Stati membri previsto dall'art. 4 TUE, permettendo l'effettivo riconoscimento e la conseguente azionabilità delle posizioni giuridiche soggettive nate dalle disposizioni eurounitarie.

In conclusione, l'analisi della giurisprudenza ha evidenziato dei percorsi evolutivi "storicamente" determinati, in cui, di volta in volta, ha prevalso una certa ottica.

La tutela delle libertà economiche, e quindi l'implementazione e la costruzione giuridica del mercato unico, hanno conformato gli ordinamenti tributari nazionali, rendendo la tutela dell'interesse erariale domestico del tutto recessiva, almeno in una prima fase.

Solo la crescente integrazione europea ha consentito di dare un limitato riconoscimento a certe esigenze di tutela dell'interesse fiscale nazionale, in chiave anti-abuso e di equilibrato riparto della potestà impositiva, accettando così progressivamente, specie nei settori armonizzati, che l'evasione o l'elusione fiscale finiscano per falsare il funzionamento del mercato oltre che danneggiare l'erario nazionale.

Il bilanciamento tra l'interesse europeo alla costruzione e al funzionamento del mercato interno e l'interesse fiscale domestico si è sempre risolto, nella giurisprudenza relativa alle cause di giustificazione nell'applicazione delle libertà fondamentali, a favore del primo, salvo i casi in cui l'abuso della libertà fondamentale sottostasse la stessa del suo fine primario, cioè la piena realizzazione del mercato.

Ecco che in questo caso la tutela dei due interessi, quello erariale domestico e quello finanziario alla corretta allocazione dei fattori produttivi, si riallinea, rendendo evidente il primato dell'integrazione economica europea.

Parallelamente, lo sviluppo della tutela dell'interesse finanziario, intesa come corretta ed efficace riscossione delle risorse a disposizione dell'Unione europea, si muove su un piano diverso ma intersecante il primo, perché fa leva sull'esigenza di tutela punitiva per garantire l'effettività del primato del diritto dell'Unione.

La tutela di tale interesse si trasforma così in una declinazione del principio di effettività che informa tutto il diritto eurounitario e che sembra non conoscere bilanciamento con gli altri principi. La tutela del bene giuridico unitario identificato nell'interesse finanziario travolge qualsiasi bilanciamento con altro principio, sul doppio piano del diritto tributario e del diritto penale.

Il legislatore europeo, con l'ultima direttiva PIF, pare aver tentato di arginare il fenomeno di inarrestabile espansione del meta-principio di tutela dell'interesse finanziario europeo, positivizzando nella direttiva i limiti entro i quali tale tutela è possibile. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha tuttavia impresso negli ultimi anni l'idea che il bilanciamento degli interessi in gioco debba sempre risolversi dando prevalenza all'esigenza di tutela dell'interesse finanziario e il peso inerziale di questa giurisprudenza sembra difficilmente arginabile dallo strumento della direttiva.

Ciò per due ordini di ragioni. La prima è che la norma posta a fondamento dell'emanata direttiva è stata l'art 83, p. 2 e non l'art. 325 TFUE. L'oggetto e gli effetti di quest'ultimo, pertanto, rimangono slegati da qualsiasi indicazione positiva fornita dal diritto derivato e la norma continuerà a trovare applicazione nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia. La seconda consiste proprio nella scelta dello strumento della direttiva la cui implementazione passa necessariamente attraverso l'opera di recepimento degli Stati. Il meccanismo di ravvicinamento previsto dalla direttiva è sicuramente il metodo più blando (laddove l'art. 325 TFUE non avrebbe permesso l'*opt-out* da parte di taluni Stati Membri e l'art. 86 TFUE avrebbe permesso

l'uso del regolamento). La direttiva, lasciando ampi margini di discrezionalità agli Stati membri in fase di recepimento e attuazione, rischia di compromettere l'uniformità delle soluzioni normative. Scenari, questi, che lasciano pieno spazio all'applicazione incondizionata da parte della Corte di Giustizia dell'art. 325 TFUE.

BIBLIOGRAFIA

- ADAM R., *Le fonti comunitarie*, a cura di TIZZANO A., *Le fonti comunitarie*, in *Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2006, p. 43
- ADAM R., TIZZANO A., *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2008
- ADOBATI E., *Differenza tra libera prestazione di servizi e libertà di stabilimento per l'esercizio della professione forense secondo la Corte di Giustizia nel caso Gebhard*, in *Dir. Com. Scam. Int.*, 1996, 293 e ss.
- ADONNINO P., *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di giustizia della Comunità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, I, 65 e ss.
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 705 e ss.
- ALLEGREZZA S., *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, Milano, 2013
- ALLEGREZZA S., *Verso una Procura europea per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione. Idee di ieri, chances di oggi, prospettive di domani*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2013
- ALTER K., *Establishing the Supremacy of European Law*, Oxford, 2002
- AMADEO S., *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002
- AMALFITANO C., *L'acquis communautaire: da esperienza giuridica a fattore di integrazione*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2009, 789 e ss.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003
- ANDENAS ROTH, *Services and free movement in EU Law*, Oxford, 2001
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, 1996
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, 29 e ss.
- ARDIZZONE G., *Il presupposto del tributo ed utilizzazione della merce nel diritto doganale*, Rimini, 1984
- ARENA A., BESTAGNO F., ROSSOLILLO G., *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione europea*, 2016, Giappichelli
- ARMELLA S., *Diritto doganale*, Milano, 2015, 66 ss.
- ARMONE G. F., CIMINI B.R., GANDINI F., IUZZOLINO G., NICASTRO G., PIOLETTI A., *Diritto penale europeo e ordinamento italiano, le decisioni quadro dell'Unione europea: dal mandato d'arresto alla lotta al terrorismo*, Milano, 2006
- AUBRY CAILLAUD F., *Nouvelle approche et normalisation européenne en matière de libre circulation des marchandises*, Paris, 1998
- AVERY JONES J.F., *What is the difference between Schumacker and Gilly?*, in *British Tax Rev.*, 1, 1999, 11 e ss.

- BANKS K., *The application of the fundamental freedoms to Member State tax measures; guarding against Protectionism or second guessing Policy choices?*, in *European Law Review*, 2008, 482
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella Ue*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2001, 327
- BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Cassese, Milano 2006, 1525 ss.
- BARASSI M., *L'interpretazione del diritto tributario europeo*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino
- BARAV A., *Cour Constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantome de Simmenthal*, in *Rev. Trim. dr. Eur.*, 1985, 313 e ss.
- BARBAS A., *Imposte dirette e diritto comunitario*, Edizioni Sakkoulas, 2005, 235 e ss
- BARNARD C., *The Substantive law of the EU, the four freedoms*, fifth edition, Oxford, 2016
- BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4, 2009, 361 e s.
- BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 12, 2017
- BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF, luci e ombre del processo di integrazione in materia penale*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12, 2017
- BASSINI M., POLLICINO O., *Defusing the Taricco bomb through fostering constitutional tolerance: all roads lead to Rome*, in *Verfassungsblog - On Matters Constitutional*, 2017
- BEGHIN M., *Alla ricerca dei punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in *Boll. Trib.* 2009, 1413
- BEGHIN M., *La Corte UE e il definitivo depotenziamento del legilatore domestico*, in *Il Corriere tributario*, 1, 2010, 19 e ss.
- BEGHIN M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass, Trib.*, 3, 2007, 983
- BENGOETXEA J., *The Legal Reasoning of the European Court of Justice. Towards a European Jurisprudence*, Clarendon Press, Oxford
- BERLIRA A., *L'imposta sul valore aggiunto: studi e scritti vari*, Milano, 1971
- BERNARDI A., CUPELLI C., *Il caso Taricco e il dialogo tra le corti. L'ordinanza 24/2017 e il dialogo tra le Corti (Atti del convegno di ferrara del 24 febbraio 2017)*, Jovene, 2017
- BERNARDIA., *Commento all'articolo 7*, in *Commentario alla Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali*, coord. da BARTOLE S., CONFORTI B. E RAIMONDI G., Padova, 2001, 64 ss.
- BERNARDI A., *La competenza penale accessoria dell'Unione europea: problemi e prospettive*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2009
- BIANCHI D., *La politica agricola comune (PAC): tutta la PAC, niente altro che la PAC! :compendio di diritto agrario comunitario*, Pisa, 2007

- BIN R., Taricco: aspettando Godot, leggiamo Yves Bot, in Dir. Pen. contemporaneo*
- BIZIOLI G., Evoluzione del diritto di stabilimento nella giurisprudenza in materia fiscale della Corte di Giustizia, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Com., 1999, 81*
- BIZIOLI G., Il principio di non discriminazione, in I principi europei del diritto tributario, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, Padova, 2013, 191 e ss.*
- BIZIOLI G., Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: un'applicazione del recente caso ICI, in Dir. Prat. Trib., 3, 1999, 323*
- BIZIOLI G., Imposizione e Costituzione europea, in Riv. Dir. Trib., 2005, I, 233 e ss.*
- BIZIOLI G., Th e Miljoen et al. Decision: A Lesson on Comparability, in Riv. Dir. Fin, 2, 2016, 36 e ss.*
- BLANPAIN R., Involvement of employees in the European Union, London, 2002*
- BORIA P., L'interesse fiscale, Giappichelli, 2002*
- BORSELLI F., Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Roma, 2011*
- BOSELLO F., L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici, Bologna, 1979*
- BRANCA M., Un "giro di vite" sulle sanzioni amministrative "penali" nelle sentenze n. 43, n. 68 e n. 109 del 2017 della corte costituzionale?, in Giur. Cost., 3, 1407 e ss.*
- BRANCASIA A., Il bilancio dell'Unione dopo Lisbona: l'apporto delle categorie del nostro ordinamento nazionale alla ricostruzione del sistema, in Diritto pubblico, n. 3, 2010, 675 e s.*
- BRANCASI A., Le procedure del bilancio europeo, in Aperta Contrada, Atti del seminario "L'Università per l'Europa. Verso l'Unione politica", La Sapienza, novembre 2013*
- BRIGANTI F., Mancata presentazione della merce nel regime doganale del transito: limitazioni probatorie e nascita dell'obbligazione, in Rass. Trib., 3, 2017*
- BUCCISANO A., Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in Riv. Dir. Trib., 2012*
- CAIANIELLO M., Processo penale e prescrizione nel quadro della giurisprudenza europea. Dialogo tra sistemi o conflitto identitario?, in Diritto penale contemporaneo, 2017*
- CAAMAÑO ANIDO M.A, CALDERÓN CARRERO J.M., Accounting, the permanent establishment and EC Law: the Futura Participations case, in EC Tax Rev., 1999, 24 e ss.*
- CAPOLUPO S., Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale, in Corr. Trib., 2010, 974 ss.*
- CAPOLUPO S., Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette, in Corr. Trib., 2011*
- CAPOLUPO S., Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE, in Corr. Trib. 2011, 21 ss.*

- CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv Dir Trib.*, 2008, fascicolo 12, 1055
- CELOTTO A., *Principio di legalità e 'legge europea'*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 911 ss.
- CENTORE P., *Codice dell'IVA comunitaria e delle accise*, Milano, 1995
- CENTORE P., *IVA europea: aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, Milano, 2006
- CENTORE P., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 3944 ss.
- CERIONI F., *Gli elementi caratteristici dell'obbligazione doganale*, in *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, (a cura di) M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, 2014, Ipsoa, 187 e s.
- CERIONI F., *La cooperazione amministrativa IVA fra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1138 ss.
- CESARI G., *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2014, 74 e ss.
- CHALTIEL F., *Droit constitutionnel et droit communautaire*, in *Rev. trim. Dr. eur.*, 1999, 395 e ss.
- CIAN G., TRABUCCHIA A., *Commentario breve ai Trattati dell'Unione europea*, II ed., 2014, Cedam
- CIPOLLINA S., *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso cadbury Schweppes*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1, 2007, 1
- CLAYSON M., *Futura Participations: Luxembourg Account Keeping Requirement Unlawful*, in *EC Tax Journal*, 1997, 133 e ss.
- COLLET M., *Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, in *La semaine jur.*, 11, 2013, 2077 e ss.
- COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000
- CONSTANTINESCO V., *La Constitution économique de la C.E.E.*, in *Revue Trimestrelle de Droit Europeen*, 1977, 244 e ss.
- CORASANITI G., *L'imposta sulle transazioni finanziarie nella normativa italiana*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2013, 12, 15
- CORDEWENER A., *The prohibition of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in VANISTEDAEL F., *Eu Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006
- CORTESE PINTO E., *Ostacoli non tariffari agli scambi nel diritto comunitario*, Milano, 1985
- COSTANZO P., MEZZETTI L., RUGGERI A., *Lineamenti di diritto costituzionale dell'Unione europea*, Torino, 2008
- CRAI P., *Direct effect, indirect effect and the construction of national legislation*, in *European Law review*, 1997, 519 e ss.

CRIZ BARREIRO CARRIL M., *National Tax Sovereignty and Ec Fundamental Freedoms: the impact of Tax obstacles on the Internal Market*, in *Intertax*, 2010, 105 e ss.

CUCCHIARA M.F., *Lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: il Parlamento europeo approva la Direttiva PIF*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, 7-8

CUPELLI C., *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli 2012

D'AMICO M., *La legalità penale europea*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 919 ss.

D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013

D'ISANTO A., BARZAGHI A., NUZZOLO A., FELTER E., *La corte di Giustizia e le direttive europee*, in *Manuale di fiscalità internazionale*, a cura di A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, SFONDRINI A. - 7. Ed. Milanofiori, Assago, 2016

DAGNINO A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, 181

DAMIANI M., *Libertà europee e imposizione fiscale*, Giuffrè, 2004, 94 e ss.

DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Milano, 2016

DANIELE L., *L'efficacia diretta delle direttive CEE nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale*, in *Il foro it.*, 4, 1991, 130

DANIELE L., *Reflexions d'ensemble sur la notion de mesures ayant un effet equivalent a des restrictions quantitatives*, in *Rev. Mar. Com.*, 1984, 477 e ss.

DASSESE M., *Tax Deductibility of insurance premiums: a case of State Aid for Insurance Companies?*, in *EC Tax Journal*, 1995, 15 e ss.

DE AMICIS G., GAETA P., *Il confine di sabbia: la Corte Edu ancora di fronte al divieto di ne bis in idem*, in *Cassazione penale*, 2, 2017, 469 e ss.

DE GASPERIS C., *La figura del concorso esterno in associazione di stampo mafioso tra diritto interno e Cedu: l'affaire Contrada*, in *Cass. Pen.*, n. 11, 2016, 4259B e ss.

DE IOANNA P., *Regole fiscali e democrazia europea: un tornante cruciale nello sviluppo dell'Unione*, in *Rivista delle Politiche sociali*, n. 1, 2014

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, 1991

DELLA VALLE E., *Tassazione degli utili della società controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3347

DELMAS MARTY M., *Verso un diritto penale comune europeo?*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 2, 1997, 547 e ss.

DELMAS-MARTY M. (a cura di) *La « matière pénale » au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rev. sci. crim. et droit pén. comp.*, 1987

DELMAS-MARTY M., *Il Corpus Juris delle norme penali per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, in *Quest. giust.*, 1, 2000, 164 e ss.

- DELSIGNORE M., Le regole di convivenza della sanzione amministrativa, in Dir. Amm., 2, 2017*
- DESANNA E., MONTALENTI P., SALVADORI M. (a cura di), Ne bis in idem e procedimento sanzionatorio CONSOB al vaglio della Corte europea dei diritti dell'uomo: ancora sull'adattamento dell'ordinamento italiano alla Convenzione europea? Atti della Tavola rotonda del 17 aprile 2014, Napoli, 2016*
- DI PIETRO A., Diritto penale tributario, profili comparati, in Rassegna tributaria, n.2, 2015, 333 e ss.*
- DI PIETRO A., Incidenza del diritto dell'Unione europea sul diritto tributario, in L.S. ROSSI, G. DI FEDERICO, L'incidenza del diritto dell'unione europea sullo studio delle discipline giuridiche, Napoli, 2008, 291-304*
- DI PIETRO A., La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011, 655 e ss.*
- DI PIETRO A., Libertà economiche e divieto di discriminazione nell'imposizione diretta, Padova, 2004*
- DI PIETRO A., Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea, 2003, Roma*
- DI RENZO L., PERRONE CAPANO R., Diritto della finanza pubblica europea, Napoli, 2008, 230 e ss.*
- DOLCINI E., Diritto penale comune europeo tra realtà e utopia; il diritto penale nella prospettiva europea, Bologna, 2002*
- DORIGO S., La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia, in Dir. prat. trib. int., 2009, 959 e ss.*
- DOURADO A.P., From the Saint Gobain to the Metallgesellschaft case: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the most favourite nation clause in the EC member States tax treaties, in EC Tax Rev., 2002, 151 e ss.*
- DWORKIN R., Taking rights seriously, Harvard, 1977*
- EDWARD D.A.O., Direct effect, the separation of powers and the judicial enforcement of obligation, in Scritti Mancini, II, Milano, 1998, 423 e ss.*
- EICKER K., Advocate General Fennelly delivers his opinion in the Cases Hoechst Metallgesellschaft, in Intertax, 2000, 485 e ss.*
- EMERSON T., Toward a general theory of the first emendament, New York, 1963*
- FABERI A., Il privilegio contro l'autoincriminazione oltre il confine del processo penale, in Archivio penale 2013, n.1, 1 ss.*
- FABIO M., La tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, in Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, (a cura di) M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, 2013, Ipsoa, 359 e3 ss.*
- FALSITTA G., Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto", in Riv. Dir. Trib., fasc. 6, 2010, 349*
- FARMER P., Article 48 EC and the taxation of Frontier Workers, in Eu. Law. Rev., 1995, 310 e ss.*

FERNÁNDEZ MARÍN F., *El intercambio de informacion tributaria como asistencia externa del Estado en la Union Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, 145 e ss.

FERNÁNDEZ MARÍN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I Principi europei di diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013

FERNÁNDEZ MARÍN F., *La tutela de la Union europea al contribuyente en el intercambio de informacion tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007, 29 e ss.

FERNÁNDEZ MARÍN F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 453 e ss.

FERNÁNDEZ MARÍN F., *Tassazione dei non residenti: tra scambio di informazioni e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, 2008, 2, 451 e ss.

FERRARO F., *Contributo allo studio delle libertà di circolazione e di concorrenza*, Napoli, 2005

FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale – parte generale*, Bologna, 2014

FIANDACA G., *Sulla giurisprudenza costituzionale in materia penale, tra princìpi e democrazia*, in *Cass. Pen.*, 1, 2017

FICHERA F., *Fisco e Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. Dir. Fin. e scienza delle finanze*, n.3, 2003, 430 e s.

FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giurisprudenza commerciale* 2012, n.2, 177 ss.

FOGLIA R., *La libera circolazione dei lavoratori*, in *TIZZANO, Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2006, 982 e ss.

FONDAROLI D., *La prevenzione patrimoniale: dall'applicazione in ambito penale-tributario all'amministrazione giudiziaria dei beni*, in *Riv. Italiana di Dir.Penale*, 2, 2017, 600 e ss.

FONTANA C., *Deducibilità fiscale di donazioni provenienti da patrimoni aziendali, restrizioni discriminatorie della libera circolazione dei capitali per motivi imperativi di interesse generale e violazioni del principio di proporzionalità*; in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 9, 233 e ss.

FORTE N., *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in *Riv. di dir. Fin.*, 1972.

FRANSONI G., *Appunti su abuso del diritto*, in *Rassegna Trib.*, 2010, 940

FRANSONI G., *Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 6, 2013

FRANSONI G., *L'imposta sulle transazioni finanziarie relative ad azioni*, in *I Contratti*, 6, 2013, 632 ss.

FUSCO E., *La tutela del mercato finanziario tra normativa comunitaria, ne bis in idem e legislazione interna*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2016

GALETTA D.U., *L'autonomia procedurale degli Stati Membri dell'Unione europea: Paradise Lost? – Stuio sulla c.d. autonomia procedurale: ovvero sulla competenza procedurale funzionalizzata*, Torino, 2009

- GALLINA U., *IVA: il meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1968
- GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione Europea fra integrazione e unificazione*, Napoli, 2015
- GALLO F., *Mercato Unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 3, 2000, 725 e ss.
- GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974
- GARCIA PRATS F.A., *Incidencia del derecho comunitario en la configuracion juridical del derecho financier: politicas comunitarias con incidencia sobre el derecho financier*, in *Revista de derecho financiero y de Hacienda Publica*, 2001, 519
- GENTILIA., *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2009, 403
- GHERA F., *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003, 87 e ss.
- GIANCANE G., *Diritto doganale nazionale e comunitario – Coordinamento e commento delle disposizioni normative e amministrative*, Edizioni Laurus Robuffo, 1998, 167 e s.
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005
- GIORGI M., *L'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'Iva nell'attribuzione della soggettività passiva e del diritto alla detrazione d'imposta: profili comunitari ed interni*, in *Rass. Trib.*, 1, 1999, 324 e ss.
- GIOVANARDIA A., *Frodi Iva, profili ricostruttivi*, Torino, 2015
- GIOVANNINI A., *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto*, in *Rass. trib.*, 1, 2012, 169 e ss.
- GNES. M., CHITI E., *Cronache europee 2015*, in *Riv. Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 4, 2016, 1113 e s.
- GRAETZ M.J., WARREN A.C., *Income Tax Discrimination and the political and economic integration of Europe*, Yale, 2006
- GRASSO G., PICOTTI L., SICURELLA R., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011
- GRASSO G., SICURELLA R., *Il Corpus juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, Milano, Giuffrè, 2003
- GRASSO G., SICURELLA R., *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, Giuffrè, 2007
- GRECO G., *A proposito dell'autonomia procedurale degli Stati Membri*, in *Riv. Ita. Di Dir. Pub.*, fasc. 1, 2014, 1 e ss.
- GREGGI M., *Avoidance and abus de droit: the European Approach in Tax Law* in *Journal of Tax Research*, 2008, 23
- GREGGI M., *Frodi Iva e operazioni con l'estero*, in *Novità fiscali*, 6, 2015, 39 e ss.

- GREGGI M., *Il principio di neutralità dell'IVA e il suo bilanciamento con i contrasti alle Frodi fiscali*, Bari, 2016
- GREGGI M., *Il rimborso dell'Iva indebitamente versata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. di dir. Trib.*, 2007, 4, 289 e ss.
- GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013
- GUTMANN D., *La portée de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale*, in *Dr. Fisc.*, 38, 2016, 501 e ss.
- HARDY G., *European Law and UK Tax Law in Flux – The ECJ's Decision in ICI plc v. Colmer*, in *Tax Notes International*, 17, 6, 1998, 609 e ss.
- HELMINEN M., *Pending Cases filed by Finnish Courts: the Turpeinen case and the Esah case, ECJ: recent developments in direct taxation*, Ed. Linde Wien, 2006, 87 e ss.
- IEZZI P.L., *Territorialità e diritti UE: le istruzioni per l'uso delle libertà fondamentali*, in *Rass. Dir. Trib.*, 4, 2012, 239 e ss.
- JACOBS F.G., *An introduction to the general principle of equality in EC Law*, in *The general principle of equality in EC Law*, Center for European Legal Studies, London, 1997
- JARVIS M., *Lawyers on the move?*, in *Eur. Law. Rev.*, 1996, 247 e ss.
- KAMPHUIS H.J., POTGENS, F.P.G., *Goodbye Mr Bachmann, Welcome Mr Wielockx*, in *Bulletin for Int. Fiscal Documentation*, 1996, 2 e ss.
- KEELING E., *Some observations on Finanzamt Köln Altstadt v. Roland Shumacker*, in *Ec Tax Journal*, 1995, 135 e ss.
- KEMMEREN C.C.M., *CCTB, Enhances Seed Ahead for Improvement*, in *Ec Tax Review*, 2011, 208
- KOSTENSE H. E., *The saint Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution?*, in *EC Tax Rev.*, 2000, 220 e ss.
- KUTSCHER H., *Alcune tesi sui metodi d'interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista d'un giudice*, in *Riv. Dir. Eur.*, 1977
- LA PERGOLA A., *Costituzione e integrazione europea: il contributo della giurisprudenza costituzionale*, in *Studi in onore di Elia*, tomo I, Milano, 1999, 815 e ss.
- LE GALL V. J.-P. e GÉRARD L., *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. À propos de l'arrêt Bendenoun*, in *Dr. fisc.*, 1994, 21, 100027
- LASOK D., *The trade and Customs Law of the European Economic Community*, London, 1998
- LATTANZI G., *Il dialogo tra le corti nei casi Melloni e Taricco*, in *Cassazione Penale*, 2017, 6, 213 e ss.
- LAUSTEREL M., *The Saint Gobain judgment of the ECJ*, in *EC Tax Journal*, 1999, 4, 45 e ss.

- LEHNER M., *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non discrimination clauses of EC Treaty*, in *Ec Tax Review*, 1, 2000, 5 e ss.
- LICCI G., *Misure sanzionatorie e finalità afflittiva: indicazioni per un sistema punitivo*, in *Riv. Italiana di dir. penale*, 1982, 1004 ss.
- LUCARELLI R., *Stato di diritto e principio di legalità nel processo di evoluzione della forma di stato europea: il convegno di Napoli del 6 aprile 2004*, in *Rass. parl.*, 2004, 4, 891 ss.
- LUCIANI M., *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2, 2016, 14 e ss.
- LUPO E., *La primauté del diritto dell'Ue e l'ordinamento penale nazionale (riflessioni sulla sentenza Taricco)*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 1, 2016
- LYONS T. J., *Discrimination against Individuals and Enterprises on ground of nationality: direct taxation and the European Court of Justice*, in *Ec tax Journal*, 1995, 27 e ss.
- LYONS T.J., *ICI v Colmer affirms Community Supremacy*, in *British Tax Rev.*, 1, 1999, 1814 e ss.
- LYONS T.J., *Futura Participations: discriminatory accounting*, in *British Tax Rev.*, 1, 1998, 61 e ss.
- MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario – Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009
- MAJOCCHI A., *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio dell'Unione europea*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4, 2015, 467 e s.
- MANACORDA S., *L'integration penale indirecte, une premiere definition*, in *L'integration penale indirecte. Interation entre droit penale e cooperation judiciaire au sein de l'Union europeenne*, Parigi, 2005, 21 e ss.
- MANDÒ G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto: con massimario*, Milano, 2013
- MANES V., *Common law-isation del diritto penale"? trasformazioni del nullum crimen e sfide prossime future*, in *Cass. Pen.*, 3, 2017, 955 e ss.
- MANES V., *I principi penalistici nel network multilivello: trapianto palingenesi, cross-fertilization*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2012, 3, 839 e ss.
- MANES V., *Il giudice nel labirinto: profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012
- MANES V., *Profili e confini dell'illecito para-penale*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 3, 2017, 988 e ss.
- MANTOVANI F., *Diritto Penale – parte generale*, VII ed., Padova, 2015, 3 e ss.
- MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 2012, n. 2, 241 ss.
- MARCHESELLI A., *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, nota a Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza del 23 novembre 2006, n. 73053/01, causa *Jussila c. Finlandia*, in *GT*, 5, 2007, 389 e ss.

MARCHETTI B., *Fondi strutturali e tutela giurisdizionale: variazioni degli schemi regolatori e conseguenze sull'architettura giudiziaria dell'UE*, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 2, 2012, 1105 e s.

MARENGO G., *Pour une interpretation traditionnelle de la notion des mesures d'effet equivalent a une restriction quantitative*, in *Cah. Dir. Eur.*, 1984, 231 e ss.

MARESCA M., *Le tasse a effetto equivalente*, Padova, 1984

MARINI L., *La libera circolazione delle merci*, in Tizzano (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea*, I, Torino, 2000, 170 e ss.

MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433 ss.

MARRAZZO C., *Costruzione artificiosa ai fini IVA e obbligo di cooperazione europea*, in *Rass. Trib.*, 2016, 3, 817 e ss.

MARTINES F., *Il mercato interno dell'Unione europea, Le quattro libertà, Raccolta commentata di giurisprudenza della Corte di Giustizia*, Maggioli Editore, 2014

MATTERA A., *Il mercato unico europeo*, Torino, 1990

MAZZACUVA F., *La materia penale e il "doppio binario" della corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. Italiana di Dir. Penale*, 4, 2013, 1899 e ss.

MEDICI S., *Convenzioni fiscali e principio di non discriminazione nel contesto dell'Unione europea*, in *Dir. E pratica trib.*, 1998, 3, 845 e ss.

MELIS G., *Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?*, in *Rass. trib.*, 2008, 1486 ss.

MENTI F., *La detenzione di beni e redditi in uno Stato membro diverso da quello di residenza: il termine per eseguire le rettifiche fiscali e la questione della regolarizzazione della detenzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, p. 291 e ss.

MERTENS DE WILMARS J., *Réflexions sur les méthodes d'interprétation de la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Cahiers de droit européen*, 1986

MICELI R., *Il recupero dell'Iva detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in *Rass. Trib.*, 6, 2006, 1871 e ss.

MICELI R., *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea* in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, 2009, Jovene

MONACO R., *I principi di interpretazione seguiti dalla Corte di Giustizia delle comunità europee*, in *Scritti di diritto europeo*. Milano, 1972

MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, 2012, Pacini editore, 213 e s.

MONDINI A., *Il principio di neutralità dell'IVA, tra "mito" e perfettibile realtà*, in *I principi europei del diritto tributario*, (a cura di) A. Di Pietro e T. Tassani, 2013, Cedam, 276 e s.

MONDINI A., *La tutela degli interessi dell'Unione contro le frodi Iva a catena: confronto tra i modelli di responsabilità tributaria e sanzionatoria nell'esperienza italiana*, in *Indagini penali e*

amministrative in materia di frodi IVA e doganali – L’impatto dell’EIO sulla cooperazione transnazionale, op. cit., 267 e s

MONDINI A., *Equilibrio finanziario e diritti sociali: dal Trattato Ce alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2, 2003, 269 e ss.

MORE G., *The principle of equal treatment: from market unifier to fundamental right?*, in *The evolution of EU law*, Oxford, 1999, 518 e ss.

MORI P., *La Corte Costituzionale chiede alla Corte di Giustizia di rivedere la sentenza Taricco: difesa dei controllimiti o rifiuto delle limitazioni di sovranità in materia penale?*, in *Riv. Dir. Int.*, 2, 2017, 407 e ss.

NASCIMBENE B., *Costa/Enel : Corte costituzionale e Corte di giustizia a confronto, cinquant’anni dopo*, Milano, 2015

NATALE A., *Le tappe della c.d. Saga Taricco e alcune riflessioni in ordine sparso*, in *Questione giustizia*, 2017

O’SHEA T., *Assessing EU Tax advantages*, in *International Tax report*, 2009, 6 e ss.

O’SHEA T., *EU views on tax Avoidance*, in *Tax Notes International*, 14, 2001, 480 e ss.

OPPENHEIMER A., *The relationship between Ec Law and national law*, 2, Cambridge, 2000

PALIERO C.E., *“Materia penale” e illecito amministrativo secondo la Corte europea dei diritti dell’uomo: una questione “classica” a una svolta radicale*, in *Riv. Italiana di dir. penale*, 1985, 894 ss.

PANEBIANCO G., *La variabile consistenza delle garanzie penali nella politica criminale europea*, in *Riv. Ita. di Diritto Pen.*, 2016, 4, 1724 e ss.

PARLATO A., *Frode comunitaria*, in *Enciclopedia del diritto*, 2007, Giuffrè

PEDROTTI F., *Abuso del diritto e IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 1103

PELLET S., *ECJ Decision on UK Taxes may significantly affect French tax rules*, in *Tax Notes International*, 1999, 177 e ss.

PENNELLA N., *Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sui dazi e diritti doganali*, in *Giur. imp.*, 2012, 12 ss.

PERRONE A., *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012

PERRONE CAPANO R., *L’imposta sul valore aggiunto – Disciplina legislativa ed effetti – Spunti ricostruttivi*, 1977, Jovene, 147 e s.

PERSANO F., *La pronuncia della Corte di Giustizia Ce nel caso Skatteverket c. A: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l’efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi terzi*, in *Dir. Prat trib.*, I, 2008, 975 e ss.

PESCATORE P., *L’ordre juridiques des Communautés europeennes*, Liege, 1975

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un’ipotesi di studio*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2009, 369 e ss.

PIAZZA I., *La redistribuzione delle risorse dell'Unione e i limiti istituzionali a una politica di sviluppo europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 6, 2016, 1761 e ss.

PICOTTI L., *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto di competenza della procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2013

PICOTTI L., *Limiti garantistici delle incriminazioni penali e nuove competenze europee alla luce del Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del diritto penale nei settori di interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011, 207 e s.

PIOVANI P., *Effettività (principio di)*, in *Enc. del diritto*, 14, Milano, 1965, 431

PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione e abuso del diritto tributario*, MAISTO G. (a cura di), Milano, 2009, 311

POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antiabusiva di matrice comunitaria?* in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 107

PRESSICH R., *Bilancio UE: un po' di storia*, in *Nota per il gruppo di studio Astrid sul bilancio comunitario*, 2009, 1 e s.

PULITANÒ D., *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2, 2015

PULITANÒ D., *Ragioni della legalità. a proposito di Corte Cost. n. 24/2017*, in *Dir pen. contemporaneo*, 2017

QUAGHEBEUR M., *A bridge over Muddled Waters – Coherence in the Case Law of the Court of Justice of European Communities relating to discrimination against non resident*, in *Ec Tax Journal*, 1995, 109 e ss.

REUTER A. – FUCHS K., *Das neue Zollrecht der Europäischen Union*, 2016

ROMANO M., *Ripensare il diritto penale (a dieci anni dalla scomparsa di Federico Stella)*, in *Riv. Italiana di diritto penale*, 2017, 1, 1 e ss.

ROSSOLILLO G., *Autonomia finanziaria e integrazione differenziata*, in *Diritto dell'Unione europea*, n. 4, 2013, 793 e s.

RUGGERI A., *Ultimatum della Consulta alla Corte di giustizia su Taricco, in una pronunzia che espone, ma non ancora oppone, i controlimiti*, in *Consultaonline*, 2017, 1, 80 e ss.

RUSSO E., *L'interpretazione dei testi normativi comunitari*, Milano, 2008

RUSSO. F., *I Beni pubblici europei*, in *Il Finanziamento dell'Europa*, (a cura di) M.T. Salvemini e F. Bassanini, 2010, Passigli Editore, 159 e s.

SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali, parte I*, in *Boll. trib.*, 1990, 488 e ss.

SANTIN P., *Territorialità IVA e abuso del diritto, tra limiti di giurisdizione e scelte interpretative*, in *Riv. Trib.*, IV, 1, 2014

- SANTINI A., *Unione Europea (bilancio della)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè, 821 e s.
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 453 e ss.
- SAUNDERS I., *ICI Plc v Colmer (Inspector of taxes)*, in *British Tax Rev.*, 4, 1996, 465 e ss.
- SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2017
- SCUFFI M. – ALBENZIO G. – MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013, 177 ss.
- SICO L., *Ancora sul rapporto tra diritto comunitario e ordinamento italiano*, in *Foro italiano*, 1989, I, 1018 e ss.
- SICURELLA R., *Diritto penale e competenze dell'Unione europea. Linee guida di un sistema integrato di tutela dei beni giuridici sovranazionali e dei beni giuridici di interesse comune*, Milano, Giuffrè, 2005
- SICURELLA R., *Il titolo vi del trattato di Maastricht e il diritto penale*, *Riv. Italiana di dir. Penale*, 1997, 4, 1307 e ss.
- SOTIS C., *Tra Antigone e Creonte io sto con Porzia*, in *Dir. Pen. Contemporaneo*, 2017
- SOTIS. C., *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione europea dopo Lisbona*, in *Dir. Pen. Contemporaneo*, 2011, 111 e ss.
- SPAVENTA E., *From Gebbhard to Carpenter: towards a non economic European Constitution*, in *Common Market law Review*, 2004, 743 e ss.
- SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 170 e ss.
- TERRA B.J.M., *A guide to the european vat directives*, Amsterdam, 2006
- TERRA B.J.M., *The place of supply in European VAT*, Boston, 1998
- TESAURO F., *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sulla applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, in *Giur. it.*, 1996
- TESAURO G., *Alcune riflessioni sul ruolo della Corte di Giustizia nell'evoluzione dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, n. 3, 2013, 483 e s.
- TESAURO G., *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'elaborazione dei principi generali dell'ordinamento europeo e dei diritti fondamentali*, in *Ass. It. Costituzionalisti*, Padova, 2000
- TESORIERO S., *La cooperazione transazionale nelle indagini in materia di frodi IVA e doganali: strumenti tradizionali e nuove opportunità*, in *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali – L'impatto dell'EIO sulla cooperazione transazionale*, (a cura di) A. DI PIETRO E M. CALANIELLO, 2017, Cacucci, 4 e s.
- THOMMES O., *European Court of Justice continues to dictate the Pace for European tax Harmonization*, in *Intertax*, 1998, 320 e ss.

- THOMMES O., *Tax Deductibility for Payments made to locally Established Industries. A case of State Aid Prohibited under the EC Treaty?*, in *Intertax*, 1996, 25 e ss.
- TIEDEMANN K., *L'uropeizzazione del diritto penale*, in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 1998, 1, 3 e ss.
- TIEGHI R., *Dalla "residenza fiscale" alla "libertà di stabilimento": spunti in tema di "delocalizzazione societaria" ed "estero vestizione"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4, 2015, 77
- TORIELLO F., *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000
- TORIELLO F., *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000
- TRABUCCHIA A., *Regole di diritto e principi generali del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1991, 511
- TRABUCCHIA A., *Regole di diritto e principi generali del diritto nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1991, 511 e ss
- TRIDIMAS T., *The general principles of EC law*, Oxford, 1999
- TRIPODIA F., *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*; in *Riv. Italiana di dir. Penale*, 2017, 3, 1047 e ss.
- UCKMAR V. (a cura di), *Intrecci fra mare e fisco*, 2015, 60 ss.
- VAN DEN HURK H., *The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired by the Gilly and ICI cases)*, in *EC Tax Rev.*, 1999, 211 e ss.
- VAN DER MEI P., *Free movements of persons within the European Community*, Oxford, 2003
- VAN DIJK-F., VAN HOOF-A., VAN RIJN-L., ZWAAK L., *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Antwerpen-Oxford, 2006, 547 e ss.
- VASCEGA M. – VAN THIEL S., *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in *EC Tax review*, 2011, 3, 14 e ss.
- VECCHIO F., *Primato del diritto europeo e identità costituzionali: le implicazioni dogmatiche dell'uropeizzazione dei controlimiti*, Roma, 2011
- VIGANÒ F., *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2017
- VIGANÒ F., *Omesso versamento di iva e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Dir. Pen. contemporaneo*, 2016
- WATTEL P.J., *The Schumacker Legacy – Introduction – Taxing non residents employees: Coping with Schumacker*, in *Eu tax.*, 1995, 347 e ss.
- WEBER D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: a study of the limitation under European Law for the prevention of Tax Avoidance*, Amsterdam, 2005
- WESTERHOF J.G., *A comparison of the free movement of services and the free movement of goods: towards a single approach*, Stocholm, Institute of European Law, 46, 1998
- WITTE P. – WOLFFGANG H.M., *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*, 2016

ZECCHIN F., La tutela del produttore agroalimentare fra tentativi di riequilibrio del potere contrattuale e misure di sostegno, in Europea e diritto privato, 4, 2017

ZINCANI M., Diritto penale, Bologna, in corso di pubblicazione