

Il volume raccoglie i risultati della giornata di studio “1993-2023: i trent’anni del mercato interno. Profili istituzionali e fiscali”, svoltasi presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Napoli “Federico II” in data 8 maggio 2023, in sinergia fra le cattedre di Diritto dell’Unione europea e di area finanziaria e tributaria.

Fabio Ferraro è professore ordinario di Diritto dell’Unione europea presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Napoli “Federico II”. È direttore del Corso di Perfezionamento in “Diritto dell’Unione europea: la tutela dei diritti”. È autore di monografie, di opere collettanee e di numerosi saggi sul diritto istituzionale e materiale dell’Unione europea.

Roberta Alfano è professoressa associata di Diritto Finanziario e Tributario presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Napoli “Federico II”. Coordina la Summer School in European Environmental Taxation (Jean Monnet Module), approvata e cofinanziata dalla Commissione europea. È autrice di monografie, articoli e contributi in volumi in tema di diritto finanziario e tributario, interno, comparato ed europeo.

Amedeo Arena è professore ordinario di Diritto dell’Unione europea presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Napoli “Federico II”, ove insegna Diritto dell’Unione europea e Diritto della concorrenza e del mercato comune nell’Unione europea. È inoltre Senior Fellow presso l’Institute of European Studies della University of California Berkeley e Visiting Fellow presso gli Archivi Storici dell’Unione Europea all’Istituto Universitario Europeo.

in copertina: l’edificio Berlaymont, sede della Commissione europea, con la scritta luminosa “1992”, per ribadire l’impegno delle istituzioni comunitarie a completare il mercato interno entro la fine di tale anno.
Fotografia scattata il 9 maggio 1989 da Christian Lambiotte © Comunità europee, 1989.

Euro 24,00

ISBN 979-12-5976-910-7



1993-2023: TRENT'ANNI DI MERCATO INTERNO

ES

I QUADERNI DEL CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA
DELL'UNIVERSITÀ DI NAPOLI "FEDERICO II"

11

1993-2023: TRENT'ANNI DI MERCATO INTERNO

Profili di diritto dell’Unione europea
e di diritto finanziario e tributario

a cura di

Fabio Ferraro Roberta Alfano
Amedeo Arena



ES

I QUADERNI
DEL CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA
DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI "FEDERICO II"

Istituito presso l'Università degli Studi di Napoli "Federico II" a partire dall'A.A. 2006/2007, il Corso di perfezionamento in diritto dell'Unione europea "La tutela dei diritti" è divenuto una consolidata realtà per l'approfondimento delle tematiche connesse allo studio del diritto dell'Unione europea e dei suoi rapporti con gli ordinamenti degli Stati membri.

La presente collana si prefigge di dare diffusione scientifica ai prodotti dell'attività di studio e di ricerca raccogliendo gli atti dei più rilevanti convegni organizzati nell'ambito del Corso di perfezionamento e proponendo approfondimenti monografici su specifiche tematiche.

DIRETTORE

Roberto Mastroianni

COMITATO SCIENTIFICO

Roberto Adam, Amedeo Arena, Enzo Cannizzaro,
Massimo Condinanzi, Filippo Donati,
Fabio Ferraro, Massimo Iovane, Bruno Nascimbene,
Girolamo Strozzi, Antonio Tizzano, Ennio Triggiani,
Talitha Vassalli di Dachenhausen, Ugo Villani, Jacques Ziller

COMITATO DI REDAZIONE

Adriano Maffeo, Claudia Massa, Flavia Rolando

COMITATO DI REDAZIONE DEL VOLUME

Andrea Circolo, Rossella Benassai, Andrea Lottini

1993-2023:
TRENT'ANNI DI MERCATO INTERNO

Profili di diritto dell'Unione europea
e di diritto finanziario e tributario

a cura di

FABIO FERRARO, ROBERTA ALFANO, AMEDEO ARENA

Editoriale Scientifica
Napoli

Questa pubblicazione è stata realizzata con il parziale contributo del Dipartimento di
Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II

Tutti i diritti sono riservati

© Editoriale Scientifica srl 2024
Via San Biagio dei Librai, 39
80138 Napoli
ISBN 979-12-5976-910-7

INDICE

<i>Prefazione</i> di ROBERTO MASTROIANNI	VII
<i>Introduzione</i> di ROBERTA ALFANO, FABIO FERRARO e AMEDEO ARENA	1

PARTE PRIMA PROFILI DI DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

F. FERRARO, <i>Recenti sviluppi in tema di ravvicinamento e mercato interno</i>	7
A. ARENA, <i>L'abolizione della c.d. regola dell'internalità alla luce delle recenti proposte di riforma dei Trattati europei</i>	23
S. D'ACUNTO, <i>Il mercato interno dei servizi 1993-2023: 30 anni di evoluzione giurisprudenziale e legislativa</i>	39
A. MAFFEO, <i>L'esigenza del buon funzionamento del mercato quale strumento di armonizzazione indiretta delle regole processuali civili nazionali: un approccio ancora attuale?</i>	57
F. ROLANDO, <i>La disciplina del mercato interno e la protezione dell'ambiente, tra ravvicinamento delle legislazioni nazionali e protezioni maggiori degli Stati membri</i>	75
F. EROICO, <i>Mercato unico ed energia: la transizione verso un nuovo modello energetico europeo</i>	93
R. BENASSAI, <i>La digitalizzazione in ambito sanitario: nuove prospettive nel diritto dell'Unione europea</i>	111
A. CIRCOLO, <i>Valorizzazione del bene demaniale e indennizzo dei concessionari balneari</i>	123

A. LOTTINI, <i>Proprietà intellettuale, mercato interno e intelligenza artificiale</i>	133
--	-----

PARTE SECONDA
PROFILI DI DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

F. AMATUCCI, <i>Armonizzazione dell'IVA e funzionamento del mercato interno</i>	167
---	-----

E. TRAVERSA, <i>Libera circolazione dei capitali: la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di restrizioni di natura fiscale ai movimenti di capitali fra Stati membri dell'Unione europea e Paesi terzi</i>	179
--	-----

R. ALFANO, <i>Libertà di circolazione delle «merci» – e non solo – nella giurisprudenza della Corte di giustizia in materia tributaria</i>	207
--	-----

L. STRIANESE, <i>Formazione dell'ordinamento tributario dell'UE e mercato interno: la Corte di giustizia, le rule of reason ed il bilanciamento dell'interesse dell'Unione con gli interessi nazionali</i>	231
--	-----

C. FONTANA, <i>“Taxing great wealth to finance the environmental and social transition”: il ruolo delle politiche impositive europee nella transizione ecologica dell'industria estrattiva degli aggregati</i>	259
--	-----

G. DE MAIO, <i>Politiche di contrasto alla povertà energetica nel mercato unico europeo</i>	283
---	-----

M. TRAPANESE, <i>Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM): nuove “risorse proprie” dell'UE, tutela dell'ambiente e del mercato unico</i>	301
---	-----

FORMAZIONE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO DELL'UE
E MERCATO INTERNO:
LA CORTE DI GIUSTIZIA, LE *RULE OF REASON*
ED IL BILANCIAMENTO DELL'INTERESSE
DELL'UNIONE CON GLI INTERESSI NAZIONALI

Loredana Strianese*

SOMMARIO: 1. Il ruolo della Corte di giustizia nella definizione dell'ordinamento tributario dell'UE: una breve premessa. – 2. L'apporto della Corte di giustizia europea nella definizione del principio di non discriminazione. – 3. Le *rule of reason* ed il bilanciamento dell'interesse dell'Unione con gli interessi nazionali. – 4. Osservazioni conclusive.

1. Il ruolo della Corte di giustizia nella definizione dell'ordinamento tributario dell'UE: una breve premessa

La Corte di giustizia dell'Unione europea, come più volte posto in rilievo dalla dottrina¹, ha, indubbiamente, fornito un consistente apporto al-

* Professore associato di diritto finanziario e tributario, Università degli Studi di Napoli Federico II.

¹ In ordine al ruolo ed alla funzione della Corte di giustizia, molteplici sono i riferimenti dottrinali. A titolo meramente esemplificativo, e senza alcuna pretesa di esaustività, si rinvia a F. CAPOTORTI, *Corte di giustizia della Comunità europea*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 1988; F. POCAR, *Diritto dell'unione e delle comunità europee*, Milano, 1997, p. 167 ss.; P. MENGOZZI, *Il diritto comunitario e dell'Unione europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. GALGANO, Padova, 1997, p. 143; T. BALLARINO, *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova, 1997, p. 96 ss.; A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell'Unione europea*, II ed., Milano, 2014; A. ARENA, R. MASTROIANI (a cura di), *60 years of UE competition law. Stocktaking and future prospects*, Napoli, 2017; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017; A. ARENA, F. BESTAGNO, G. ROSSOLILLO, *Mercato unico e libertà di circolazione nell'Unione Europea*, Torino, 2020; G. TESAURO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, vol. I, a cura di P. DE PASQUALE, F. FERRARO, Napoli, 2023; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022; R. MASTROIANI, G. STROZZI, *Diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale*, Torino, 2023. Per una visione d'insieme della legislazione tributaria dell'Unione europea v. G. MELIS, *Interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *I principi di diritto*

la definizione del sistema giuridico dell'Unione stessa, anche attraverso

tributario europeo e internazionale, Torino, 2016, p. 23; P. PISTONE, *Primato del diritto dell'Unione europea e sovranità tributaria: il ruolo della Corte di giustizia europea*, in AA.VV., *Liber amicorum Antonio Tizzano. De la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, Torino, 2018, p. 737. Per un'ampia disamina delle più significative pronunce della Corte di giustizia europea in chiave ricostruttivo-analitica, si guardi E. TRAVERSA, *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di giustizia (1983-2023)*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2023, p. 544 ss., ove l'A., limpidamente: «la giurisprudenza della Corte di giustizia costituisce certamente un indice molto significativo della qualità dei rapporti fra il diritto dell'Unione europea e la legislazione di uno Stato membro nelle sue varie articolazioni, un indice, per di più, di straordinaria concretezza in quanto basato su problemi precisi e puntuali posti ai giudici europei dalle giurisdizioni nazionali o dalla Commissione europea ed aventi ad oggetto la conformità di specifiche norme di legge nazionale con altrettante specifiche disposizioni dei Trattati o di atti legislativi dell'Unione o con i principi generali dell'ordinamento europeo. (...) Non vi è infatti miglior indice dello stato dei rapporti non sempre facili intercorsi fra diritto dell'Unione europea e legislazione tributaria italiana, delle numerose sentenze nelle quali la Corte di giustizia è stata chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con le superiori regole europee di una norma legislativa o regolamentare italiana disciplinante una data imposta e/o il relativo procedimento di accertamento. Oltre a misurare la qualità dei rapporti fra diritto dell'Unione e legislazione tributaria nazionale, la giurisprudenza tributaria della Corte di giustizia ha conseguito anche l'effetto di rendere visibili i molteplici limiti che derivano dall'ordinamento europeo alla potestà d'azione dei legislatori tributari degli Stati membri in generale ed in particolare alla potestà d'azione del legislatore tributario italiano. Il legislatore europeo si è infatti largamente avvalso delle competenze legislative in materia di armonizzazione fiscale ad esso conferite dagli articoli 113 e 115 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione europea). Alle direttive di armonizzazione delle legislazioni tributarie nazionali vanno poi aggiunte le norme del Trattato stesso, *in primis* quelle contenenti divieti di discriminazione sulla base della nazionalità, nonché i principi generali dell'ordinamento europeo, le une e gli altri resi applicabili al settore delle imposte e degli altri prelievi obbligatori grazie alla giurisprudenza estremamente creativa della Corte di giustizia in materia tributaria. Disposizioni del Trattato (TFUE) e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, principi generali dell'ordinamento europeo, regolamenti, direttive e decisioni delle Istituzioni europee e sentenze della Corte di giustizia costituiscono pertanto altrettanti penetranti limiti al potenziale contenuto delle leggi tributarie degli Stati membri, limiti la cui violazione comporta le gravi conseguenze giuridiche e finanziarie tante volte ormai indicate dalla Corte in oltre sei decenni di non facile coesistenza degli ordinamenti nazionali con l'ordinamento dell'Unione europea: disapplicazione della norma tributaria nazionale incompatibile con il diritto europeo, effetto retroattivo di tale dichiarazione di incompatibilità fin dal momento dell'emanazione della norma tributaria europea violata e conseguente obbligo di rimborso delle imposte nazionali riscosse dallo Stato membro in violazione del diritto europeo con il solo limite dei termini di decadenza e prescrizione».

contributi di carattere creativo², supplendo e ponendo rimedio, in taluni casi, alla carenza di norme di riferimento nel tessuto normativo dell'UE. Di conseguenza, il ruolo della Corte di giustizia è risultato determinante anche per la formazione e lo sviluppo del diritto tributario dell'Unione³. A tal

² In riferimento alla funzione «creativa», basti pensare, in relazione al tema della possibile duplicazione del prelievo fiscale su un medesimo presupposto, che la Corte di giustizia ha definito il principio del divieto di doppia imposizione, pur in assenza di qualsiasi riferimento normativo espresso. Si menzionano: Corte giust., 5 maggio 1982, 15/81, *Schul*; 25 febbraio 1988, 299/86, *Drex*; 24 novembre 2016, C-464/14, *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA c. Fazenda Pública*. Va altresì ricordato il divieto dell'abuso del diritto che, formulato originariamente con riferimento alla disciplina dell'Iva, è stato elaborato per contrastare le operazioni negoziali artificiali realizzate dai contribuenti al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale. Sul punto, Corte giust., 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*; 9 luglio 2015, C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiaga Andrei*. Al riguardo, si rinvia a P. BORIA, *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in *Studi Tributari Europei*, 2021, p. 15 ss., ove l'A., in merito al ruolo esercitato dalla giurisprudenza della CGUE nel sistema delle fonti comunitarie in materia di fiscalità, delinea una distinzione tra le decisioni assunte dalla CGUE: la giurisprudenza «creativa», prevalentemente incentrata intorno alle imposte dirette; la giurisprudenza «riproduttiva», fondamentalmente sviluppata in riferimento all'Iva e ad altri tributi indiretti. Mentre la giurisprudenza «creativa» si caratterizza per l'apporto originale in sede di definizione di regole e principi rispetto all'ordinamento normativo stabilito nel Trattato e negli atti normativi derivati; la giurisprudenza «riproduttiva», al contrario, assume una posizione subordinata rispetto al testo legislativo, limitandosi a fornire una ricostruzione interpretativa, perlopiù in chiave analitica, delle norme contenute nel Trattato, nei regolamenti e nelle direttive. Tuttavia, è necessario segnalare che la Corte non svolge una funzione giurisdizionale «quasi normativa». Qualora, infatti, la Corte di giustizia svolgesse una funzione legislativa, vi sarebbe un «deficit democratico» che deriverebbe dall'assenza della legittimazione da parte dei cittadini degli Stati membri. In questi termini, R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale – Istituzioni*, Milano, 2016, p. 211.

³ G. MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 401 ss.; G. FRANSONI, *Riflessioni (critiche) sulla limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 375 ss.; C. ATTARDI, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 37 ss.; L. DEL FEDERICO, *Giurisdizione comunitaria e giustizia tributaria: azioni, tecniche di tutela e cooperazione tra giudici*, in F. AMATUCCI, F. M. D'IPPOLITO (a cura di), *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*, Napoli, 2008, p. 35 ss.; M. BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, in *Giur. trib.*, 2008, p. 15 ss. Sul ruolo, in particolare, della Corte di giustizia, v. G. BIZIOLI, *Imposizione e costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 233; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enciclopedia del diritto, Annali*, 2007, p. 394; F. PITRONE, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento*

proposito, si ricordano le numerose sentenze in materia di IVA⁴, di imposte indirette e di dazi⁵, nonché in materia di imposte dirette⁶.

Fondamentale risulta, invero, l'apporto della giurisprudenza della Corte di giustizia, non solo nella creazione e definizione dei principi generali dell'ordinamento europeo (quali il principio di sussidiarietà, effettività, proporzionalità, leale collaborazione tra Stati. E ancora, il principio della tutela del legittimo affidamento e della buona fede, del giusto procedimento e giusto processo) che, non riguardando esclusivamente la materia fiscale, assumono portata generale, ma anche nell'interpretazione delle norme

fiscale nell'UE, in F. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, Roma, 2017, p. 329; F. AMATUCCI, *Cessione di sovranità fiscale nazionale e potere giurisdizionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 260: «l'integrazione delle normative in ambito europeo, che si è realizzata anche e soprattutto attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia fiscale, hanno condizionato in misura più o meno incisiva la sovranità nazionale, ma anche i principi e le modalità interpretative degli organi giurisdizionali interni in quanto, tale attività, incide immediatamente sulla realizzazione di interessi e obiettivi sovranazionali»; R. CORDEIRO GUERRA, *Crisi della fattispecie, fonti multi-livello e ruolo del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 268.

⁴ Al riguardo, cfr. A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, p. 4 ss.; G. MELIS, R. MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 155 ss.; L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 423 ss. V., altresì, F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di IVA (2015-2019). Parte prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 1238 ss.; ID., *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di IVA (2015-2019). Parte seconda*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 1451 ss.

⁵ In tema di dazi, molteplici sono le sentenze della Corte di giustizia volte ad individuare ed identificare la nozione di «tasse ad effetto equivalente» con i dazi. Citandone solo alcune: Corte giust., 22 marzo 1977, 78/76 *Steinike*; 25 gennaio 1977, 46/76 *Bauhuis*; 31 gennaio 1984, 1/83, *IFG*; 21 marzo 1991, 209/89 Commissione c. *Italia*; 16 luglio 1992, 163/90, *Legros*; 21 settembre 2000, C-441/98 e C-442/98, *Michailides*; 9 settembre 2004, C-72/03, *Carbonati*; 17 dicembre 2015, C-402/14, *Viamar - Elliniki Aftokiniton kai Genikon Epicheiriseon AE c. Elliniko Dimosio*.

⁶ In merito alle imposte dirette, cfr. C. SACCHETTO, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di imposte dirette*, in AA. VV., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, V. UCKMAR (a cura di), Padova, 2007, p. 45 ss.; E. TRAVERSA, ED. TRAVERSA, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, vol. I, Padova, 2019, p. 761 ss.

dell'Unione in materia di aiuti di Stato⁷. Per garantire il corretto funzionamento del mercato interno ed evitare di falsare il gioco della concorrenza, in particolare, la giurisprudenza dell'Unione ha precisato la portata delle norme europee in ambito fiscale, avendo riguardo alle quattro libertà fondamentali: – libera circolazione delle merci⁸; – libera circolazione dei servizi⁹; – libera circolazione dei capitali e pagamenti¹⁰; – libera circolazione dei lavoratori¹¹; – libertà di stabilimento¹², nonché al principio di non

⁷ In proposito, si ricordano: Corte giust., 24 febbraio 1987, 310/85, *Deufil*; 15 marzo 2017, C-415/15, *Stichting Woonpunt, Woningstichting Haag Wonen, Stichting Woonbedrijf SWS.Hbvl*, c. *Commissione*. Sull'argomento degli aiuti di Stato, sconfinata è la letteratura, al di là di ogni esaustività, si rinvia ad A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2250 ss.; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2271 ss.; L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 574 ss.; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 249 ss.; V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1760; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007; F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1291 ss.; M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, in particolare a p. 375, S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*; C. FONTANA, *Aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012. Fra gli studi più recenti: G. PEROTTO, *Selectivity in fiscal State aids: recent developments*, in *Yearbook of Antitrust and Regulatory Studies*, 2018, p. 113 ss.; R. BARENTS, *Directory of EU case law on State aids*, Alphen aan den Rijn, 2019; C. DE PIETRO, *New perspective on fiscal State aids: legitimacy and effectiveness of fiscal State aids control*, Alphen aan den Rijn, 2019; A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Padova, 2020; E. GAMBARO, *Centralità della nozione di aiuto di stato e sviluppi della giurisprudenza europea*, in *Eurojus*, 2021, p. 77 ss.

⁸ Corte giust., 28 gennaio 1974, 8/74, *Dassonville*; 3 luglio 1985, 277/83, *Commissione c. Italia, Marsala*.

⁹ Corte giust., 14 novembre 1995, C-484/93, *Svensson – Gustavsson*; 30 gennaio 2007, C-150/04, *Commissione c. Danimarca*; 22 novembre 2018, C-575/17, *Sofina*.

¹⁰ Corte giust., 11 novembre 1981, 203/80, *Casati*; 15 luglio 2004, C-315/02, *Lenz*; 19 gennaio 2006, C-265/04, *Bouanich*; 13 marzo 2007, C-524/04, *Test claimants in the thin cap group litigation*; 3 ottobre 2013, C-282/12, *Itelcar*.

¹¹ Corte giust., 12 dicembre 2002, C-385/00, *De Groot*; 18 luglio 2007, C-182/06, *Lakebrink*.

¹² Corte giust., 27 settembre 1998, 81/87, *Daily mail*; 16 luglio 1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries – ICI*; 29 aprile 1999, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*; 13 aprile 2000, C-251/98, *Baars*; 13 dicembre 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

discriminazione fiscale¹³. È proprio in relazione a tale ultimo principio, assolutamente centrale ai fini del perseguimento dell'integrazione delle diverse legislazioni fiscali nazionali, nella prospettiva dell'applicazione delle libertà fondamentali al fine di realizzare un effettivo mercato interno, che la Corte di giustizia ha svolto una considerevole attività interpretativa¹⁴.

¹³ Per un approfondimento v. diffusamente C. SACCHETTO, *Il divieto di discriminazione contenuto nell'art. 95 CEE, l'evoluzione e l'interpretazione della Corte di Giustizia CE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 499 ss.; P. ADONNINO, *Non Discrimination Rules in International Taxation*, in *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, vol. 78b, 1993, p. 23 ss.; A. TIZZANO, *Sul divieto di discriminazione fiscale nella Cee*, in *Foro it.*, 1996, p. 318 ss.; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003, p. 356 ss.; L. DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo*, Milano, 2005, p. 75 ss.; C. MONACO, *I principi di non discriminazione, non restrizione e ragionevolezza nel diritto comunitario e nel diritto del commercio internazionale: struttura, contenuto e incidenza sui sistemi fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, p. 451 ss.; A. CORDEWENER, *The Prohibitions of Discrimination and Restriction within the Framework of the Fully Integrated Internal Market*, in F. VANISTENDAEL (ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, p. 26 ss.; M. LEHNER, *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, in F. VANISTENDAEL (ed.), *EU Freedoms and Taxation: EATLP Congress, Paris 3-5 June 2004*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 47 ss.; G. BIZIOLI, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 99 ss.

¹⁴ Si rammenta che, dal punto di vista dei procedimenti azionabili dinanzi alla Corte stessa, la giurisprudenza tributaria è composta, in primo luogo, dalle sentenze pregiudiziali (sul tema, v. F. FERRARO, C. IANNONE (a cura di), *Il rinvio pregiudiziale*, Torino, 2020) interpretative emanate su rinvio delle giurisdizioni nazionali adite per risolvere controversie aventi ad oggetto tributi di qualsiasi natura (imposte indirette, armonizzate o meno, imposte sui redditi, tasse ed altri prelievi obbligatori) ad eccezione dei dazi doganali. In secondo luogo, vanno ricomprese in tale giurisprudenza le sentenze emanate dalla Corte di giustizia *ex art. 260 TFUE* a seguito di ricorso per inadempimento presentato dalla Commissione *ex art. 258 TFUE* o da un altro Stato membro *ex art. 259 TFUE* nei confronti di uno Stato Membro inadempiente. Tali pronunce hanno ad oggetto, tipicamente, una norma legislativa regolamentare disciplinante un'imposta nazionale o un aspetto specifico di questa (es.: le modalità di rimborso). *Ratione materiae*, sono sicuramente decisioni in materia tributaria le sentenze e ordinanze della Corte di giustizia riguardanti le numerose direttive di armonizzazione fiscale adottate dal Consiglio dei Ministri su proposta della Commissione. Dette pronunce interpretative delle direttive di armonizzazione fiscale sono repertorate sotto la voce «Fiscalità» del sito web della Corte di giustizia e riguardano in particolar modo le direttive in materia di IVA, le direttive disciplinanti le accise sui prodotti energetici, sugli alcool e sui tabacchi lavorati, la direttiva riguardante l'imposta sui conferimenti di

2. L'apporto della Corte di giustizia europea nella definizione del principio di non discriminazione

L'art. 18 TFUE, pietra angolare dell'ordinamento dell'Unione, vieta ogni discriminazione basata sulla nazionalità¹⁵. Il principio in esame, tra-

capitale nelle società, nonché le direttive in materia di esenzioni d'imposta per talune operazioni fra società collegate aventi sede in Stati membri diversi, quali fusioni, pagamenti di dividendi e interessi ed altre. Molto più complessa, invece, sembra essere l'individuazione delle sentenze italiane aventi un contenuto sostanzialmente tributario, non concernenti disposizioni di direttive di armonizzazione fiscale, bensì norme di diritto dell'Unione appartenenti ad altri ambiti materiali e quindi non repertorate sotto la voce «Fiscalità» del sito web della Corte di giustizia. Il gruppo più significativo di tali ulteriori sentenze riguarda la compatibilità delle norme tributarie nazionali con le quattro libertà fondamentali di circolazione (libera circolazione delle merci, dei servizi, e dei capitali e diritto di stabilimento). Le anzidette pronunce, di contenuto chiaramente tributario, vanno quindi intercettate all'interno di un numero assai copioso di altre sentenze nelle quali la Corte ha applicato, in contesti decisamente non fiscali, il divieto di discriminazioni e restrizioni inerente a ciascuna delle quattro libertà fondamentali di circolazione, il che rende molto difficile la loro individuazione e conseguente quantificazione.

¹⁵ Prendendo le mosse dalla lettera dell'art. 18 TFUE, lo stesso TFUE contiene una serie di disposizioni che proibiscono più specificamente trattamenti discriminatori e, tra queste, merita menzione l'art. 110 TFUE che prevede, espressamente, un divieto di discriminazione fiscale al fine di garantire la libera circolazione delle merci. La norma in parola vieta agli Stati membri di applicare ai prodotti provenienti da altri Stati membri «imposizioni interne di qualsivoglia natura», o superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali simili (primo comma), o che hanno comunque per effetto quello di proteggere prodotti nazionali in concorrenza con i prodotti importati (secondo comma). La Corte di giustizia, iniziando negli anni settanta, ha esteso siffatto divieto di discriminazioni fiscali anche ai regimi d'imposizione delle società, delle persone fisiche, dei servizi e dei capitali provenienti da altri Stati membri, attraverso una giurisprudenza così copiosa ed articolata da rendere tale divieto un pregnante vincolo alla libertà d'azione dei legislatori tributari nazionali, nei settori d'imposizione nei quali il legislatore tributario dell'Unione non ha ancora legiferato con proprie direttive di armonizzazione (vale a dire, per lo più, nell'ambito delle imposte sui redditi). Cfr. J. MALHERBE, I. RICHELLE, ED. TRAVERSA, *Direct taxation in the case-law of the European Court of justice*, Bruxelles, 2008; G. BIZIOLI, *I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., p. 99; C. GARBARINO, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 166 ss.; ID., *Unione europea: libertà fondamentali e trasferimento delle basi imponibili nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2017, p. 113 ss. Per ciò che concerne la discriminazione fiscale in materia di libera circolazione delle merci «negli anni posteriori all'adozione delle "grandi" direttive di armonizzazione dell'IVA e delle accise, il legislatore tributario italiano è incorso solo una vol-

ta in una violazione dell'art. 110 TFUE (già art. 95 TCE), quando nel 1982 ha istituito un'imposta di consumo sugli apparecchi audiovisivi e foto-ottici. L'aliquota di tale imposta indiretta era la stessa sia per i prodotti italiani, sia per quelli importati da altri Stati membri, ma i quesiti interpretativi posti alla Corte di giustizia dal Tribunale di Trento nella causa *Grundig Italiana* (Corte giust., 17 giugno 1998, C-68/96, *Grundig Italiana*) hanno offerto alla Corte l'occasione di fornire un'importante precisazione al riguardo: non soltanto le aliquote, ma anche i criteri di calcolo della base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta devono essere tali da non determinare un aggravio di carico fiscale sui prodotti provenienti da altri Stati membri. Questo non era il caso della legge italiana disciplinante l'imposta di consumo sugli apparecchi audiovisivi e foto-ottici in quanto per i prodotti nazionali, e soltanto per quelli, erano deducibili dalla base imponibile le spese di trasporto, di distribuzione e di commercializzazione e l'obbligo di pagamento dell'imposta stessa sorgeva soltanto al momento della presentazione della dichiarazione trimestrale all'amministrazione fiscale, mentre per i medesimi prodotti provenienti da altri Stati membri il pagamento andava effettuato al momento (anteriore) dell'importazione», così E. TRAVERSA, *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria*, cit., p. 572. Più cospicue, invero, sono state le pronunce della Corte di giustizia in tema di discriminazione fiscale legata alla libera prestazione dei servizi. Queste pronunce interpretative della Corte hanno avuto ad oggetto, sia le norme del Trattato sulla libera prestazione dei servizi nei settori di attività non ancora regolati da atti legislativi dell'Unione, sia specifiche disposizioni di direttive o regolamenti che, al fine di liberalizzare la prestazione di certe categorie di servizi all'interno dell'Unione europea, ne hanno regolato le modalità di prestazione e controllo. Non essendo possibile in questa sede trattare singolarmente dette sentenze per motivi di spazio consentito, ci si limita a segnalarle: Corte giust., 20 maggio 2010, C-56/09, *Zanotti*; 22 ottobre 2014, C-344/13 e C-367/13, *Blanco e Fabretti*; 26 febbraio 2020, C-788/18, *Stanleyparma SaS*; e infine, la recente, 22 dicembre 2022, C-83/21, *Airbnb Ireland UC e Airbnb Payments UK*, di particolare interesse poiché la Corte di giustizia, a seguito di un'ordinanza di rinvio del Consiglio di Stato, si è pronunciata sulla compatibilità con l'art. 56 TFUE di alcuni obblighi imposti dalla legislazione tributaria italiana ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare mediante un portale telematico, un'attività economica che negli ultimi anni ha conosciuto uno sviluppo notevolissimo con un'enorme crescita della cifra d'affari dalla stessa prodotta. Anche il divieto stabilito all'art. 63 TFUE, di introdurre o mantenere in vigore restrizioni ai movimenti di capitali fra Stati membri rappresenta un significativo argine alle facoltà di scelta dei legislatori tributari degli Stati membri, come si riscontra nella paradigmatica sentenza emanata dalla Corte di giustizia nella causa C-540/07, su ricorso proposto dalla Commissione europea contro la Repubblica italiana (19 novembre 2009, C-540/07, *Commissione c. Italia*). In argomento, si ricordano anche le più recenti pronunce del 30 aprile 2020, C-565/18, *Société générale c. Agenzia delle Entrate* e, infine, del 16 dicembre 2021, C-478/19 e C-479/19, *UBS Real Estate*.

Sulla discriminazione fiscale correlata alla libertà di stabilimento di società di altri Stati membri, è da annoverare sicuramente la sentenza della Corte del 6 ottobre 2022, C-433/21 e C-434/21, *Contship Italia SpA*. Si deve, difatti, alla Corte di Cassazione la prima questione pregiudiziale italiana avente ad oggetto i risvolti fiscali della libertà di stabilimento su tutto il territorio dell'Unione di cui beneficiano le società costituite secondo il diritto di uno Stato membro. La causa *Contship Italia* riguarda, per l'appunto, l'interpretazione dell'art. 49 TFUE con riferimen-

sposto sul piano delle relazioni economiche, garantisce lo sviluppo della concorrenza tra operatori economici¹⁶, fattori produttivi e prodotti, elementi essenziali e presupposti indefettibili dei rapporti commerciali transnazionali leali. Tale principio, in particolare, denso di implicazioni economiche e sociali, rappresenta, da un lato, un parametro negli ordinamenti tributari nazionali e, dall'altro, costituisce la giustificazione logico/razionale degli sforzi di avvicinamento e di armonizzazione delle normative domestiche in chiave europea.

In via generale, il principio di non discriminazione costituisce il riflesso del principio di eguaglianza¹⁷, presente in tutti gli ordinamenti degli Stati membri dell'Unione. Esso impone lo uguale trattamento giuridico per le situazioni sostanziali uguali e, specularmente, impone discipline diverse per situazioni diverse, nel rispetto però della disciplina europea e dei principi di sistema¹⁸. Il fenomeno della discriminazione si determina nei casi in cui il diverso trattamento di situazioni identiche o l'eguale disciplina di casi diversi, sia «irragionevole, arbitrario ed irrilevante»¹⁹ e non giustificato da differenze sostanziali ed obiettive (c.d. *rule of reason*).

In ambito fiscale, in particolare, essere discriminati significa essere og-

to ad una norma di legge italiana che escludeva dal regime impositivo delle c.d. società di comodo o non operative» (determinazione del reddito imponibile sulla base di un reddito minimo presunto, calcolato sulla base di parametri reddituali minimi predeterminati dalla legge) le sole società i cui titoli erano negoziati in mercati regolamentati italiani.

¹⁶ Come, infatti, ribadito dalla Corte di giustizia nella sentenza del 16 aprile 2015, C-591/13, tale principio non riguarda soltanto le persone fisiche ma è da estendere anche alle imprese operanti nel mercato UE.

¹⁷ Senza alcuna pretesa di completezza, v. S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni*, Milano, 1968; L. PALADIN, *Corte Costituzionale e principio generale di eguaglianza: aprile 1979 – dicembre 1983*, in *Scritti in onore di Crisafulli*, Padova, 1985; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 1999; A. CERRI, *Uguaglianza (principio costituzionale di)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 2006, Roma; M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2010; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2023, p. 39.

¹⁸ Corte giust., 28 febbraio 2008, C-293/06, *Deutsche Shell*, ove si evince che, in merito alla comparazione, si può indagare il carattere discriminatorio di un determinato regime fiscale in ragione della sua applicabilità a due fattispecie non similari, al fine di ragionare metodologicamente sulle conseguenze che si verrebbero a creare ritenendo una normativa coerente o meno con i principi UE.

¹⁹ In argomento, C. VAN RAAD, *Non discrimination in international tax law*, Deventer, 1986; F. A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, 1998.

getto di un trattamento fiscale meno favorevole, che può derivare dall'applicazione di disposizioni più gravose, di carattere sia sostanziale che procedimentale, o ancora dalla non applicazione di norme più favorevoli, come possono essere le agevolazioni.

Al fine di comprendere la decisiva influenza che la Corte di giustizia ha esercitato nella definizione dei caratteri e dell'ambito di applicazione del principio di non discriminazione fiscale, è necessario richiamare la sentenza *Commissione c. Francia – Avoir Fiscal*²⁰.

Partendo dal presupposto che non è casuale che la prima pronuncia della Corte di giustizia in tema di imposte dirette riconosca espressamente il divieto di discriminazione diretta, da parte degli organi di uno stato membro, a danno dei cittadini di altri Stati membri²¹, l'importanza della pronuncia in esame risiede nel fatto che la Corte di giustizia, in vigenza del Trattato CEE, si è fatta carico di affermare e tutelare le libertà fondamentali e il principio di non discriminazione, tanto nel settore impositivo indiretto quanto in quello diretto, garantendo l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato interno. In altri termini, mentre in materia di imposizione indiretta, l'art. 110 TFUE prevede espressamente un divieto di discriminazione fiscale al fine di garantire la libera circolazione delle merci, in materia di imposte dirette, è stata la Corte di giustizia ad elaborarlo.

Inoltre, la Corte di giustizia ha precisato che il divieto di discriminazione comprende anche ogni forma di discriminazione indiretta, attuata mediante forme occulte o dissimulate²². Le discriminazioni indirette, in

²⁰ Corte giust., 28 gennaio 1986, C-270/83, *Avoir fiscal*, p.to 13: «è opportuno rilevare anzitutto che l'art. 52 del Trattato CEE è una delle disposizioni fondamentali della Comunità ed è direttamente efficace negli Stati membri dalla scadenza del periodo transitorio. In forza di questa disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di aziende secondo quanto stabiliscono le leggi del Paese di stabilimento per i loro cittadini. L'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento si estende alle restrizioni per la costituzione di agenzie, di succursali o affiliate da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro».

²¹ *Avoir Fiscal*, cit.; 7 settembre 2004, C-319/02, *Manninen*; 10 settembre 2015, C-151/14, *Commissione c. Lettonia, Repubblica ceca e Ungheria*.

²² In ambito comunitario, tale esame è stato effettuato per la prima volta dalla Corte di giustizia con il caso *Sotgiu* (Corte giust., 12 febbraio 1974, 153/73, *Sotgiu c. Deutsche Bundespost*) nel quale è stata dichiarata incompatibile con il divieto di discriminazione una

particolare, si verificano ogni qual volta una normativa nazionale risulti ancorata a parametri che, sebbene diversi dalla nazionalità, abbiano come effetto quello di «sfavorire principalmente i cittadini» di altri Stati, risolvendosi in una discriminazione «indiretta fondata sulla nazionalità»²³.

Inoltre, sempre al fine di circoscrivere meglio l'ambito di applicazione del principio di non discriminazione, la Corte di giustizia, a più riprese, ha chiarito come l'effetto discriminante della norma nazionale debba essere valutato non in termini di risultato effettivo, quanto piuttosto di mera potenzialità. In altre parole, la Corte ritiene che il principio in esame debba essere valutato quale semplice rischio di determinare un pregiudizio rispetto al pari trattamento degli operatori economici, e non anche come un risultato obiettivo da riscontrare materialmente²⁴.

normativa nazionale (nella specie la normativa tedesca) che utilizzava quale parametro di riferimento la residenza, in luogo della nazionalità. Infatti, nel caso di specie, la Corte ha avuto modo di affermare che «il principio della parità di trattamento, enunciato sia nel Trattato, sia nel regolamento n. 1612/68, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato. (...) Non è quindi escluso che criteri basati sul luogo d'origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici della discriminazione proibita dal Trattato e dal Regolamento n. 1612/68». È stato dimostrato, quindi, che le differenziazioni fondate sulla residenza sono in grado di incidere negativamente sul principio di parità di trattamento, se mascherano discriminazioni basate sulla nazionalità, frustrando l'esercizio delle libertà fondamentali. La distinzione tra discriminazione diretta (la c.d. *overt discrimination*) e discriminazione indiretta (la c.d. *covert discrimination*) si ritrova in numerose pronunce della Corte di giustizia. Cfr. *ex multis*, Corte giust., 5 dicembre 1989, 3/88, *Commissione c. Italia*, nella quale la Corte afferma, chiaramente, che il principio della parità di trattamento vieta non solo le discriminazioni palesi in base alla nazionalità, ma anche tutte le forme dissimulate di discriminazione che, applicando altri criteri di differenziazione, portano di fatto allo stesso risultato; 8 maggio 1990, 175/88, *Biehl*; 13 luglio 1993, C-330/91, *Commerzbank*; 26 novembre 1993, C-112/91, *Werner*; 27 luglio 1996, C-107/94, *Asscher*; 14 marzo 2017, C-157/15, *Sa. Ac., Centrum voor gelijkheid van kansen en voor racismebestrijding c. G4S Secure Solutions NV*.

²³ Tali espressioni sono state utilizzate dalla Corte di giustizia in diverse occasioni. Cfr., *ex multis*, Corte giust., 6 luglio 2006, C-346/04, *Conijn*, p.to 20; 3 ottobre 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, p.to 49; 31 marzo 2011, C-450/09, *Schröder*, p.to 40.

²⁴ Su questo aspetto, P. BORIA, *Il principio di non discriminazione tributaria e di rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta*, in *Riv. ital. dir. pubbl. com.*, 2005, p. 476 ss.; ID., *La funzione della Corte di giustizia rispetto alla formazio-*

Ma è soprattutto con riferimento alla c.d. *rule of reason* che l'attività della Corte di giustizia merita menzione.

3. *Le rule of reason ed il bilanciamento dell'interesse dell'Unione con gli interessi nazionali*

Avendo dato conto, seppur in termini di estrema sinteticità, dell'attività giurisprudenziale svolta dalla Corte di giustizia ai fini della ricostruzione e definizione del principio di non discriminazione, sembra necessario porre l'attenzione sulla c.d. *rule of reason* e, più in generale, sulle possibili deroghe al principio in esame e sulla *ratio* che ne è sottesa.

Muovendo dal presupposto che «una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse»²⁵, anche il principio di non discriminazione, come il principio di uguaglianza²⁶, implica ontologicamente una comparazione tra due o più rapporti. Procedendo con ordine, in tutti i casi di potenziale violazione del principio di non discriminazione in materia fiscale, la valutazione dei giudici europei è volta, in

ne dell'ordinamento tributario comunitario, cit., p. 9; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 407 ss.

²⁵ Corte giust., 14 febbraio 1995, C-279/93, *Schumacker*, in cui la Corte ha precisato le condizioni al ricorrere delle quali la situazione fiscale della persona fisica non residente risulti assimilabile a quella della persona fisica residente e, conseguentemente, risulti possibile procedere ad una valutazione degli eventuali effetti discriminatori prodotti dalla norma nazionale oggetto di esame. Sulla portata di tale sentenza, v. P. PISTONE, *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 1471 ss.

²⁶ Tuttavia, il principio di uguaglianza è caratterizzato da massima assolutezza, non ammette eccezioni e richiede più di quanto preveda il principio di non discriminazione. È stato anche acutamente evidenziato che «il principio di non discriminazione rileva, nell'ambito dell'ordinamento CEE in modo analogo a quello in cui rileva il principio di uguaglianza nell'ambito delle norme cui si ispirano gli ordinamenti interni», ma le logiche e gli obiettivi del principio di uguaglianza costituzionale e del principio di non discriminazione comunitario sono diverse, essendo il primo volto alla uguaglianza tra cittadini, mentre il secondo è, non solo limitato alle relazioni transnazionali, ma ha anche un connotato prevalentemente economico. Sul punto, P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, p. 66.

prima battuta, a verificare se il soggetto che lamenta la possibile violazione del diritto dell'Unione sia un cittadino di uno Stato membro. In un secondo momento, la Corte è tenuta ad appurare se, nel caso sottoposto, sia stato violato il divieto di discriminazione, che impone di adottare un trattamento uguale per situazioni comparabili, senza che vi sia uno svantaggio in capo al soggetto che esercita una libertà fondamentale. In altri termini, è necessario che il soggetto che esercita una tale libertà si trovi in una situazione comparabile, ossia simile ad una fattispecie analoga interna allo Stato ospitante, e che vi sia per lo straniero un trattamento meno favorevole di quello accordato al residente. Pertanto, si dovrà ricercare un *tertium comparationis* per confrontare la situazione dello straniero con una situazione puramente interna. Tale valutazione, dunque, comporta un confronto tra il regime fiscale accordato al caso da cui origina il giudizio *a quo* ed il trattamento più favorevole previsto per una fattispecie simile che funge, appunto, da termine di confronto (cd. criterio del *tertium comparationis*)²⁷, tenendo conto che è necessario considerare tanto le discriminazioni direttamente o indirettamente basate sulla nazionalità del contribuente, quanto i regimi che producono un effetto discriminatorio rispetto all'esercizio delle libertà fondamentali in esame²⁸. Premettendo che non sempre una diversità di trattamento configura una violazione del TFUE e che, pertanto, l'esistenza di una discriminazione o di una restrizione costituisce elemento necessario, ma non sufficiente, per considerare la norma nazionale incompatibile con l'ordinamento comunitario in generale e, in particolare, con le previsioni relative alle libertà fondamentali, una volta riscontrata la violazione di una o più delle suddette libertà, la Corte procede a verificare la sussistenza di giustificazioni per tale disparità di trattamento. Orbene, posto che il principio di non discriminazione «leaves room for such differen-

²⁷ F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, cit.; A. PERSIANI, *Non discriminazione fiscale nell'Ue (principio di)*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 2006, p. 521 ss.; L. FERRAJOLI, *Uguaglianza e non discriminazione nella Costituzione europea*, in AA.VV., *Il principio di uguaglianza nella Costituzione europea. Diritti fondamentali e rispetto della diversità*, A. GALASSO (a cura di), Milano, 2007; C. FAVILLI, *La non discriminazione nell'Unione europea*, Bologna, 2008.

²⁸ Si rinvia a quanto segnalato in relazione alle pronunce della Corte di giustizia riferite all'esercizio delle diverse libertà fondamentali, nella nota 15 del presente testo.

tiation as is justified for some reason or another»²⁹, è possibile, dunque, che il trattamento discriminatorio o restrittivo si giustifichi alla luce dell'esame degli interessi statali (cd. *rule of reason*)³⁰ e che, di conseguenza, la disparità di trattamento esistente possa essere considerata legittima.

Cos'è, dunque, la c.d. *rule of reason*, o regola di ragionevolezza? In cosa consiste il bilanciamento tra l'interesse dell'Unione – in particolare, le esigenze di funzionamento del mercato unico – e gli interessi nazionali, potenzialmente rilevanti come giustificazioni della disparità di trattamento di situazioni analoghe? In termini generali, alcune cause di giustificazione sono tassativamente previste dal TFUE, in un numero piuttosto ristretto, e si basano sull'esigenza di consentire la tutela di interessi pubblici di carattere nazionale. Si tratta, in particolare, dei motivi di giustificazione espressamente previsti dalle norme del TFUE in tema di libera circolazione delle merci³¹, libera circolazione dei lavoratori³², libertà di stabilimento³³, libera prestazione di servizi³⁴ e libera circolazione dei capitali e dei pagamenti³⁵.

In generale, è consentito agli Stati membri adottare misure che prevedano un trattamento differenziato per i cittadini di altri Stati membri per motivi di ordine pubblico, di sicurezza pubblica e di sanità pubblica. Analoga deroga è riconosciuta in materia di libera circolazione dei servizi in virtù dell'esplicito richiamo formulato nell'art. 62 TFUE. Una casistica più ampia di giustificazioni è prevista in tema di libera circolazione delle merci, giacché l'art. 36 TFUE consente espressamente che gli Stati adottino restrizioni o divieti all'importazione, all'esportazione o al transito, quando tali divieti siano giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali, o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimo-

²⁹ In questi termini, B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 24.

³⁰ A tal proposito, si richiamano alcune pronunce della Corte di giustizia: *Avoir fiscal*, cit.; Corte giust., 13 luglio 1993, C-330/91, *Commerzbank AG*; 21 settembre 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*; 14 dicembre 2000, C-141/99, *AMID*; 8 marzo 2001, C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd*; 18 settembre 2003, C-168/01, *Bosal Holding*.

³¹ Art. 36 TFUE.

³² Art. 45, par. 3, TFUE.

³³ Art. 52 TFUE.

³⁴ Art. 62 TFUE, che estende l'applicazione, fra gli altri, dell'art. 52 TFUE alla libera circolazione dei servizi.

³⁵ Art. 65 TFUE.

nio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale³⁶.

Ancora, per quanto concerne la libera circolazione dei capitali, il regime delle deroghe è posto in modo articolato dall'art. 65 TFUE, ove si fa salva, tra l'altro, la possibilità per gli Stati membri i) di applicare le disposizioni tributarie che operino una distinzione tra i contribuenti in ragione del luogo di residenza o di collocamento del capitale, ii) di prendere tutte le misure necessarie per impedire la violazione di norme nazionali nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie e iii) di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di sicurezza pubblica³⁷.

Oltre alle ipotesi appena esaminate ed espressamente previste nei Trat-

³⁶ Si ricorda la pronuncia *Grundig Italiana* citata in nota 15 del testo.

³⁷ Sul tema, è interessante soffermarsi sulla pronuncia *UBS Real Estate* (già richiamata in nota 15 del testo), laddove la Corte di giustizia ha respinto una dopo l'altra tutte le ragioni di interesse generale addotte dal Governo italiano per giustificare la discriminazione fiscale a danno dei fondi immobiliari aperti costituiti secondo il diritto di un altro Stato membro. In particolare, l'esclusione dalla riduzione d'imposta in questione non poteva essere giustificata come strumento di contrasto all'evasione fiscale, dato che essa non riguardava soltanto le «costruzioni artificiali, prive di effettività economica» costantemente richiamate nella giurisprudenza della Corte in materia di abuso del diritto, ma tutti i fondi immobiliari aperti. Per quanto riguarda, poi, l'obiettivo di assicurare la stabilità dei mercati finanziari che, secondo il Governo italiano, andava perseguito prevenendo o quantomeno scoraggiando la speculazione immobiliare, i giudici dell'Unione hanno prontamente osservato che non era riscontrabile alcun nesso di causalità fra la riduzione dell'aliquota delle imposte ipotecarie e catastali e la natura più o meno speculativa degli investimenti immobiliari consentiti alle due categorie di fondi dalla normativa italiana disciplinante la loro attività, la quale in particolare non obbligava i fondi chiusi a detenere la proprietà di immobili per una durata più lunga rispetto ai fondi aperti (p.ti 71-73 della sentenza). Dal dispositivo della sentenza *UBS Real Estate*, che ha constatato una violazione dell'art. 63 TFUE, sono derivati sia l'obbligo per il giudice di rinvio (Corte di Cassazione) di disapplicare la norma legislativa contestata nel processo *a quo* (art. 35, comma 10-ter, del decreto-legge n. 223/2006), sia l'estensione *ipso iure* ai fondi immobiliari aperti costituiti esclusivamente in altri Stati membri della riduzione del 50% delle imposte ipotecarie e catastali originariamente prevista a favore dei soli fondi immobiliari chiusi italiani. Analogamente, cfr. anche sentenza C-540/07, *Commissione c. Italia*, p.ti 39, 52, 54, 58. Per approfondimenti, F. GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, (Atti del Convegno «L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione»), in *Rass. trib.*, 2003, p. 313 ss.; R. ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 864 ss.

tati, alcune cause di giustificazione, invece, sono state elaborate dai Giudici di Lussemburgo³⁸. Si tratta della c.d. *rule of reason*, attraverso la quale la Corte ha introdotto deroghe alle libertà fondamentali non espressamente prevista nei Trattati. In tal modo, si passa da un *numerus clausus* di eccezioni scritte ad un catalogo aperto di deroghe non scritte, modificabile in base all'evoluzione del contesto politico ed economico. Naturalmente, è la stessa Corte a subordinare tali deroghe non scritte ad una pluralità di condizioni e limiti, che valgono a circoscriverne la portata applicativa. Appare chiaro, infatti, che tali deroghe implicite dovranno essere interpretate in modo restrittivo, sia per quanto concerne l'*an*, sia per quanto concerne il *quomodo*. In particolare, per quanto riguarda l'*an*, le deroghe non scritte saranno applicabili solo se sussistono «motivi imperativi di interesse generale»³⁹, che permettono di bilanciare interessi contrapposti⁴⁰, come l'equa ripartizione del potere impositivo tra Stati o la coerenza fiscale. Per quanto riguarda, invece, il *quomodo*, non sarà sufficiente che sussistano i «motivi imperativi di interesse generale» affinché un trattamento discriminatorio possa considerarsi legittimo. Sarà anche necessario che tale trattamento superi un vaglio di proporzionalità⁴¹, in base al quale la misura nazionale in

³⁸ La Corte di giustizia ha riconosciuto l'idoneità di svariati interessi nazionali atti a derogare le libertà fondamentali, sulla base del criterio della c.d. *rule of reason*. L'evoluzione della posizione della Corte di giustizia, che comincia nel settore della libera circolazione delle merci, è descritta da J.H.H. WEILER, *La Costituzione del mercato comune*, in M. CARTABIA, J.H.H. WEILER (a cura di), *L'Italia in Europa*, Bologna, 2000, p. 323 ss.

³⁹ Tale dicitura, «motivi imperativi di interesse generale», è stata più volte impiegata dalla Corte di giustizia e dagli Avvocati generali, indicando, non solo le giustificazioni previste dai Trattati, ma anche le giustificazioni che possono dipendere dall'applicazione della c.d. *rule of reason*.

⁴⁰ Per *rule of reason* si intende la regola di ragionevolezza attraverso cui i giudici vagliano e bilanciano gli interessi contrapposti in gioco: da un lato quello degli stranieri a non essere discriminati rispetto ai cittadini, dall'altro lato quello degli Stati di discriminare gli stranieri in nome di interessi pubblici generali. Cfr. al riguardo Y. BORGMANN-PREBIL, *The Rule of Reason in European Citizenship*, in *European Law Journal*, 2008, p. 342.

⁴¹ Tradizionalmente, la Corte era solita procedere ad una verifica «quadripartita»: ovvero volta a valutare: che la misura interna non avesse carattere discriminatorio, esaminando le esigenze imperative eccepite dallo Stato membro, l'adeguatezza delle stesse rispetto allo scopo perseguito, e, da ultimo, la natura proporzionale della misura stessa. Tale regola di giudizio viene definita in dottrina come «*Gerbhard rule*», considerando la sentenza della Corte di giustizia, 30 novembre 1995, C-55/94, *Gebhard Reinhard*, p.to 37, in cui la Corte sottolinea che «dalla giurisprudenza della Corte di giustizia risulta tuttavia evidente che i

questione non dovrà andare oltre quanto necessario per raggiungere la tutela dell'interesse generale da essa perseguito, riconoscendo alla Corte di giustizia il potere di verificare l'eventuale esistenza di modalità meno invasive per tutelare il medesimo interesse.

In definitiva, la Corte è chiamata a constatare che la deroga invocata e riscontrata sia proporzionata⁴², appurando che le ragioni sottese siano adeguate ed idonee al raggiungimento dell'obiettivo, senza eccedere quanto strettamente necessario al suo perseguimento e, soprattutto, comportando il minor sacrificio possibile per l'ordinamento dell'Unione. Come enunciato dalla stessa Corte di giustizia, «bisogna sempre accertare se una misura nazionale controversa sia necessaria alla tutela degli scopi dichiarati e perseguiti e se detti scopi non possano essere perseguiti con criteri meno restrittivi inficiando le libertà fondamentali»⁴³.

provvedimenti nazionali che possono ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato devono soddisfare quattro condizioni: essi devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperiosi di interesse pubblico, essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo». Per tale «quadripartizione» della *rule of reason*, v., oltre alla sentenza del 30 novembre 1995, relativa alla causa C-55/94, *Reinhard Gebhard c. Consiglio dell'ordine degli avvocati e procuratori di Milano*, anche la precedente sentenza del 31 marzo 1993, relativa alla causa C-19/92, *Kraus*, p.to 32. Un'articolazione più complessa – in otto *steps* – è, invece, proposta da B.J.M. TERRA, P.J. WATTEL, *European Tax Law*, The Hague, 2012, p. 41 ss. Tuttavia, più di recente, la tendenza che sembra aver preso il sopravvento è quella che si basa su un giudizio «ridotto» che, una volta riscontrata la violazione, si limita a verificare la sola proporzionalità della causa di giustificazione invocata dallo Stato membro. Più nello specifico, per verificare se una misura nazionale risponde o meno ad esigenze imperative, la Corte di giustizia sottopone la misura al c.d. *test* di proporzionalità. Tale *test*, scandito in tre fasi, implica, in primo luogo, la verifica dell'efficacia della misura, intesa come idoneità dell'atto a perseguire il fine che esso si propone di raggiungere; in secondo luogo, si procede a verificare la necessità della misura, intesa come indispensabilità della medesima (per essere necessaria, la misura non deve essere sostituibile con misure alternative ugualmente idonee a raggiungere il fine e meno afflittive del libero scambio); da ultimo, la Corte esamina la proporzionalità in senso stretto della misura legislativa nazionale, soppesando i costi e i benefici derivanti dall'adozione dell'atto normativo ed accertando che non vi sia una sproporzione fra questi.

⁴² Sulla proporzionalità, A. ZALASINSKI, *Proportionality of anti-avoidance measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007, p. 310 ss.; J.D. ROLIM, *Proportionality and fair taxation*, in *Intertax*, 2015, p. 405 ss.

⁴³ Cfr. Corte giust., 23 febbraio 1995, C-358/93 e 416/93, *Bordessa*.

Per quanto riguarda, in particolare, la materia tributaria, la Corte di giustizia ha identificato tre ordini di cause di giustificazione del singolo Stato membro che risultano suscettibili di confrontarsi dialetticamente – e quindi eventualmente legittimare una deroga – con i principi fondamentali espressi dal TFUE in materia di fiscalità. Tra le cause di giustificazione a cui la Corte di giustizia dell'Unione europea ha attribuito rilevanza, quali motivi di interesse generale⁴⁴, è possibile menzionare sia finalità di tipo economico, quali la coerenza, la simmetria, la coesione e l'integrità del sistema fiscale nazionale⁴⁵; sia finalità di tipo economico-giuridiche, quali la prevenzione ed il contrasto di frodi o di elusioni fiscali⁴⁶; nonché l'efficacia e l'effettività dei controlli fiscali e degli accertamenti tributari.

Il primo motivo imperativo di interesse generale, ovvero la coerenza o coesione del sistema fiscale – che fece la sua prima apparizione nella giurisprudenza dell'Unione, con la sentenza *Bachmann*⁴⁷ – è stato ripetutamente riconosciuto dalla Corte di giustizia quale causa di giustificazione idonea a legittimare una deroga rispetto alla tutela del principio di non discriminazione, precisando che la coerenza deve mostrare un carattere strutturale e sistematico, relativo cioè ad un intero complesso impositivo e non riguardare soltanto una singola e limitata fattispecie⁴⁸.

⁴⁴ V. Corte giust., 20-febbraio 1979, 120/78, *Rewe Zentrale* (c.d. *Cassis de Dijon*); 29 aprile 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*.

⁴⁵ Cfr. *Manninen*, cit.; 13 dicembre 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; 29 marzo 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*; 18 luglio 2007, C-231/05, *OY AA*. Sul punto, come sottolinea A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, p. 2, sovente gli avvocati generali, accanto alla coerenza fiscale, propongono nelle loro conclusioni un'ulteriore causa di giustificazione, il principio di territorialità dell'imposizione o di equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati. Tuttavia, l'A. ritiene che si tratti soltanto di una diversa vestizione delle stesse argomentazioni e delle stesse esigenze già fatte valere sotto il nome della coerenza fiscale.

⁴⁶ *Imperial Chemical Industries*, cit.; Corte giust., 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*; 6 giugno 2000, C-35/98 *Verkooijen*; 8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft*; 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

⁴⁷ Corte giust., 28 gennaio 1992, C-204/90, *Bachmann*, in cui la Corte considerò giustificabile, in concreto, un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori ed una restrizione alla libertà di prestazione di servizi alla luce dell'esigenza di coerenza del sistema fiscale nazionale. V. anche Corte giust., 28 gennaio 1992, C-300/90, *Commissione c. Belgio*. Sul tema, A. MONDINI, *op. cit.*, p. 41.

⁴⁸ Cfr. Corte giust., 11 agosto 1995, C-80/94, *Wielocks*.

Riconosciuta, dunque, quale «motivo imperativo di interesse nazionale», la coerenza del sistema fiscale – fattore decisivo per l'equilibrio della finanza pubblica nazionale, poiché consente di evitare fuoriuscite di gettito fiscale – risulta idonea, nonché meritevole di essere ponderata in un giudizio di bilanciamento rispetto al principio di non discriminazione fiscale. L'esercizio delle libertà del mercato interno sembra, dunque, potersi arrestare davanti alla salvaguardia dell'interesse a mantenere l'integrità dell'ordinamento, la coerenza e l'equilibrio interno nell'esercizio della potestà impositiva, in base al principio di territorialità⁴⁹.

Ulteriore motivo imperativo di interesse generale, riconosciuto dalla giurisprudenza comunitaria quale causa di giustificazione, in grado di rendere, dunque, compatibile la normativa tributaria interna, che prevede un diverso trattamento nei confronti dei non residenti, con i divieti di restrizione e discriminazione *ex artt.* 45, 49 e 63 TFUE, è rappresentata dalla finalità di scongiurare il rischio di evasione (od elusione) fiscale internazionale⁵⁰.

La *ratio* di tale causa di giustificazione consiste nell'evitare di pregiudicare l'effettività dei sistemi fiscali degli Stati nazionali, prevenendo e contrastando fenomeni evasivi (o elusivi).

Prima di alcune pronunce più recenti, la giustificazione fondata sulla necessità di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale era stata sempre rigettata dalla Corte di giustizia, la quale – pur ammettendo, in linea di princi-

⁴⁹ Sul principio di territorialità, cfr. *ex multis*, G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004. Sul rapporto tra coerenza fiscale e principio di territorialità, cfr. C. DE PIETRO, *Compatibilità comunitaria di exit tax su partecipazioni rilevanti*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1377 ss.

⁵⁰ La maggior parte delle questioni giudiziarie riguarda ipotesi di attribuzione di perdite o, comunque, di benefici fiscali a favore della società controllante nell'ambito di un gruppo societario con sedi in vari Stati membri, al fine di consentire, in sostanza, lo spostamento degli utili tassabili dal luogo di produzione al luogo con minore tassazione. Sul punto, *OY AA*, cit. e *Marks & Spencer*, cit. In tale ultima pronuncia, in particolare, la Corte ha ritenuto giustificata la disposizione nazionale che limitava la deducibilità da parte della casa madre delle perdite trasferite dalle società figlie solo laddove queste ultime avessero la residenza nel Regno Unito sulla scorta di tre motivi congiunti: la tutela dell'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, l'abbattimento del rischio di doppio utilizzo delle perdite e il contrasto dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale. In dottrina, F. AMATUCCI, *L'evoluzione del principio di non discriminazione fiscale tra libertà economiche e finalità antielusive*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2020.

pio, che tale esigenza costituisca una ragione imperativa di interesse generale – aveva di volta in volta censurato le diverse norme nazionali ora sotto il profilo della proporzionalità⁵¹ ora sotto il profilo dell'idoneità al raggiungimento dello scopo⁵².

Alcune importanti aperture, a favore di tale causa di giustificazione, si possono cogliere nelle pronunce relative ai casi *Marks & Spencer*⁵³, *Halifax*⁵⁴, *Cadbury Schweppes*⁵⁵, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁵⁶ e *Kofoed*⁵⁷, laddove sembra emergere, sotto un profilo più generale, una sempre maggiore attenzione dei giudici dell'Unione verso le esigenze di contrasto delle prassi abusive⁵⁸, costantemente invocate dagli Stati membri.

Sul punto, peraltro, è necessaria una precisazione: in un contesto che garantisce la libera circolazione delle persone e dei capitali, è indubbio che le scelte allocative dei contribuenti obbediscano spesso a ragioni di convenienza fiscale, tali da rendere un investimento, a parità di altri fattori, più profittevole in alcuni Stati membri piuttosto che in altri. Tuttavia, il semplice giovare di tali vantaggi fiscali di per sé non genera abuso, a meno che esso non si traduca nel ricorso a schemi artificiosi finalizzati all'otteni-

⁵¹ V. Corte giust., 17 luglio 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, laddove si afferma, al p.to 41, che «le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione».

⁵² *Imperial Chemical Industries (ICI)*, cit., laddove si afferma, al p.to 26, che «la normativa controversa nella causa principale non ha l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiali il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale del Regno Unito, ma considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito».

⁵³ Sopra citata. Al riguardo, sia consentito rinviare a L. STRIANESE, *Libertà di stabilimento e trattamento delle perdite transfrontaliere in seno ai gruppi di società: il caso Marks & Spencer, prime riflessioni sulle conclusioni presentate dall'avvocato generale*, in *Innovazione e Diritto*, 2005, p. 84 ss.

⁵⁴ Sopra citata.

⁵⁵ Sopra citata.

⁵⁶ Sopra citata.

⁵⁷ Corte giust., 5 luglio 2007, C-321/05, *Hans Markus Kofoed*.

⁵⁸ L'espressione è utilizzata nella sentenza *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*. Peraltro, sull'utilizzo da parte dei giudici comunitari di locuzioni non sempre appropriate (quali, ad esempio, «abuso del diritto» o «evasione fiscale»), cf. G. MELIS, A. PERSIANI, *Sulle controllate estere i giudici fissano la linea*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 dicembre 2006, p. 19.

mento in via esclusiva o prevalente di benefici tributari. Un profilo di questo tenore emerge nelle ipotesi riguardanti presunti abusi fiscali di gruppo, realizzati allocando, tra le diverse entità associate, perdite, o comunque benefici fiscali, al fine di dirottare gli utili tassabili dal luogo di produzione a quello con minore livello di tassazione. In altre parole, nella prospettiva adottata dalla Corte di giustizia, l'abuso meritevole di repressione – e pertanto idoneo a giustificare una deroga alle libertà europee – consiste nell'utilizzo di «costruzioni di puro artificio», che esigono la contemporanea sussistenza di un elemento soggettivo, individuato nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, e di un elemento oggettivo, consistente nella mancanza di un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive⁵⁹.

Tale causa di giustificazione, invero, riporta l'attenzione e risulta strettamente connessa anche ad un altro motivo di interesse generale, individuato dalla giurisprudenza dell'Unione nella garanzia di effettività dei controlli e degli accertamenti tributari. Si tratta, infatti, di una motivazione che, concettualmente, è molto vicina a quella di tutela delle misure atte ad evitare il rischio di elusione ed evasione fiscale.

In particolare, la Corte ha riconosciuto le ragioni di «salvaguardia dei controlli fiscali», per la prima volta, nel *leading case Cassis de Dijon*, in materia di imposte indirette, e, successivamente, la suddetta causa di giustificazione è stata applicata anche in materia di tassazione diretta, a partire dal caso *Futura Participations SA and Singer*⁶⁰. Pur affermando che le esigenze dello Stato-apparato non possono mai giustificare la deroga ai principi di fondo dell'ordinamento dell'Unione, previa verifica della proporzionalità della misura nazionale, la Corte ha sovente riconosciuto la legittimità della disciplina nazionale che introduceva misure di controllo e di vigilanza⁶¹ e comunque adempimenti diretti a contenere possibili evasioni fiscali.

⁵⁹ Sul tema, Corte giust., 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p.to 55, in cui la Corte sottolinea che, affinché una disciplina possa ritenersi giustificata da motivi di contrasto a pratiche abusive, essa deve perseguire «lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica».

⁶⁰ Corte giust., 15 maggio 1997, C-250/95, *Futura Participations SA and Singer*.

⁶¹ A titolo esemplificativo, *SECIL*, cit. In tale pronuncia, i giudici europei riconoscono espressamente che una restrizione – nel caso in esame, si trattava del rifiuto di concedere una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria – può essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

4. Osservazioni conclusive

Definito il principio di non discriminazione, non soltanto sulla scorta del dato testuale *ex art. 18 TFUE*, ma anche grazie ai numerosi apporti della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e individuata l'esistenza di cause di giustificazione ulteriori rispetto a quelle previste espressamente nel TFUE, che, consentendo una deroga al principio in esame, devono essere supportate da motivi di interesse pubblico e, soprattutto, proporzionate al fine che intendono perseguire, è possibile trarre alcune osservazioni conclusive.

Come chiarito in precedenza, i giudici di Lussemburgo tendono sempre di più a tutelare l'integrità fiscale degli Stati membri e, soprattutto la coerenza, la simmetria, la coesione e l'integrità del sistema fiscale nazionale, avallando misure nazionali derogatorie dei principi fondamentali dell'Unione.

In un ordinamento giuridico, come quello europeo, che vira verso forme di tutela dei diritti sociali dei singoli, non obbedendo più a logiche squisitamente economiche, la protezione delle libertà fondamentali non può spingersi fino ad alterare la funzione della fiscalità, arrivando a pregiudicare, in qualche modo, la sopravvivenza stessa dell'ordinamento. La Corte di giustizia è consapevole che l'esito di ogni suo giudizio in materia fiscale è contraddistinto da un bilanciamento di valori tra interesse fiscale nazionale e integrazione economica dell'Unione, con una prevalenza del primo ogniquale volta siano in discussione gli assetti strutturali dell'ordinamento interno. Le libertà fondamentali devono, pertanto, retrocedere laddove la misura fiscale nazionale di cui si discute sia funzionale a preservare la coerenza del sistema fiscale interno; contrastare l'evasione e l'elusione fiscale o garantire l'effettività dei controlli e degli accertamenti tributari. La ragione di tale retrocessione risiede nel dato che l'eventuale superamento di tali limiti comprometterebbe il funzionamento stesso del sistema fiscale⁶².

L'elaborazione di deroghe implicite ad opera dei giudici della Corte, quale criterio generale di giustificazione per quelle misure nazionali che pongono delle restrizioni alla libera circolazione nell'ambito del mercato interno, a partire dalla famosa pronuncia resa nel caso *Cassis de Dijon*, in cui la Corte affermò – con riferimento ad una normativa tedesca che su-

⁶² Al riguardo P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, cit.

bordinava la commercializzazione in Germania dei prodotti alcolici, nazionali e stranieri, ad un livello minimo di contenuto alcolico – che «gli ostacoli per la circolazione intracomunitaria derivanti da disparità delle legislazioni nazionali relative al commercio dei prodotti di cui trattasi vanno accettati qualora tali prescrizioni possano ammettersi come necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare, all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori»⁶³, ha comportato una sorta di doppio regime, che vede, da un lato, un numero tassativo di eccezioni scritte idonee a giustificare una misura discriminatoria e, dall'altro, un numero indefinito di eccezioni non scritte invocabili per giustificare una misura restrittiva. Naturalmente, come chiarito in precedenza, è la stessa Corte a declinare una pluralità di condizioni e limiti che valgono a circoscrivere la portata applicativa di tali deroghe: al primo posto, vi è il principio di proporzionalità⁶⁴, verificando che la misura nazionale in questione sia adeguata ed idonea al raggiungimento dell'obiettivo da essa perseguito, senza eccedere quanto strettamente necessario al suo conseguimento e, soprattutto, comportando il minor sacrificio possibile per la libera circolazione nell'ambito del mercato interno.

Tuttavia, l'applicazione stessa del principio di proporzionalità nella valutazione delle cause di giustificazione da parte della Corte di giustizia è insidiosa: già nella sentenza *Marks & Spencer* del 2005, la Corte, pur riconoscendo la sussistenza della causa di giustificazione, sottolineò come la norma nazionale eccedesse quanto necessario per perseguire il proprio scopo, statuendo, in modo assai significativo, che «per quanto sia possibile identificare altre misure meno restrittive, misure siffatte necessitano comunque di regole di armonizzazione adottate dal legislatore comunitario»⁶⁵. Tale pronuncia, per quanto risalente, porta con sé un messaggio

⁶³ *Rewe Zentral*, cit., p.to 8.

⁶⁴ Per una trattazione sistematica del tema, v. M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 875, la quale afferma che «la genesi di tale principio è da attribuirsi al diritto tedesco che individuava tre requisiti (livelli o gradini) della proporzionalità: idoneità (*Geeignetheit*), necessità (*Erforderlichkeit*) e proporzionalità (*Verhältnismäßigkeit*). Idoneità del mezzo rispetto all'obiettivo perseguito, necessità che la misura adottata sia conforme, appunto, a controllo di proporzionalità e, pertanto, non esista un altro mezzo efficace nella medesima misura (insostituibilità del mezzo)».

⁶⁵ *Marks & Spencer*, cit., p.to 58.

estremamente attuale: in assenza di armonizzazione, l'applicazione del principio di proporzionalità risulta estremamente complesso.

In conclusione, con particolare riguardo al principio di non discriminazione fiscale, sebbene risulti pacifica – perché espressamente previsto nel TFUE e riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia – la sua derogabilità, in presenza di motivi imperativi di interesse generale (quali, soprattutto, la coerenza fiscale del sistema nazionale, il contrasto di fenomeni elusivi e la garanzia di effettività dei controlli e degli accertamenti tributari), il rischio che sembra manifestarsi, soprattutto in assenza di una compiuta armonizzazione nel comparto diretto, è che vi sia una tutela eccessiva dei particolarismi nazionali. Ciò potrebbe comportare una frammentazione, una compartimentalizzazione e una differenziazione nell'ambito del mercato interno. In altri termini, se le cause di giustificazione permettono di introdurre trattamenti discriminatori e di limitare l'esercizio delle libertà fondamentali sulla scorta di un interesse legittimo, il rischio concreto è quello di privare di efficacia le libertà fondamentali stesse, in virtù dell'attenzione degli Stati membri a tutelare la propria sovranità fiscale. A ciò si aggiunga che, come dichiarato a più riprese dalla Corte di giustizia, attraverso le convenzioni bilaterali tendenti a evitare le doppie imposizioni, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento ai fini della ripartizione tra di loro della competenza tributaria⁶⁶.

In sostanza, per evitare i rischi paventati – di una vera e propria balcanizzazione del mercato unico nonché di una tutela eccessiva dei particolarismi nazionali – la via perseguibile potrebbe essere quella di una maggiore e più compiuta armonizzazione nel settore dell'imposizione diretta⁶⁷.

Armonizzazione e non discriminazione sono, infatti, due concetti inti-

⁶⁶ Corte giust., 19 novembre 2015, C-241/14, *Bukovansky*, p.to 37; 30 aprile 2020, C-168/19 e C 169/19, *HB e IC c. INPS*.

⁶⁷ Come noto, l'armonizzazione del settore delle imposte dirette, avviata negli anni Sessanta attraverso gli studi della Commissione, sembrava stesse per realizzarsi nel 1990 con l'emanazione delle tre direttive 90/434, 90/435 e 90/436 che istituivano regole fiscali comuni. Tuttavia, la sfera di applicazione abbastanza limitata delle tre direttive e la non univoca interpretazione delle loro disposizioni hanno determinato una serie di criticità. Ciò ha condotto ad un lungo periodo di stallo, conclusosi, nel 2003, con l'emanazione delle direttive sulla tassazione dei redditi da risparmio n. 2003/48 e 2003/49. La Commissione UE ha nuovamente rilanciato i negoziati precedentemente falliti sull'introduzione di principi comuni in tema di tassazione delle società, attraverso la previsione di una base imponibile consolidata (CCTB), presentando, nel 2016, una nuova proposta di direttiva.

mamente collegati, in quanto il primo, inteso come avvicinamento tra gli ordinamenti e le norme positive, contribuirebbe, in maniera significativa, alla effettiva esplicazione del secondo⁶⁸, bilanciando efficacemente le esigenze imperative degli Stati con la supremazia del diritto primario dell'Unione⁶⁹.

⁶⁸ R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 223.

⁶⁹ In merito, si riportano, qui di seguito, le limpide considerazioni svolte da EN. TRAVERSA, nel suo *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di giustizia (1983-2023)*, cit., pp. 617-618, che pongono in risalto i limiti e le cause che, ancora oggi, impediscono che si configuri a pieno, un mercato unico privo di continui contrasti tra legislazioni degli Stati membri, per via di una mancata armonizzazione in materia di imposte dirette, determinando, poi, non solo effetti discriminatori ma addirittura fenomeni di «discriminazione a rovescio»: «va tuttavia ricordato che soltanto il contribuente di imposte armonizzate (iva, accise e imposta sui conferimenti di capitale) potrà contare sull'applicazione nei suoi confronti della Carta dei diritti fondamentali, dato che le leggi nazionali che recepiscono le direttive di armonizzazione fiscale dell'Unione e le completano con la previsione di sanzioni in caso di violazioni costituiscono, per espressa statuizione della Corte di giustizia (Giurisprudenza costante. Fra le pronunce più recenti: Corte giust., 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*. Dal punto di vista interno, F. PATRONI GRIFFI, *Corti nazionali e Corti europee: verso un diritto europeo dei giudici oltre la crisi del processo di integrazione?*, in *Riv. ital. dir. pubb. comun.*, 2017, p. 448: «la verifica trifasica del test di proporzionalità è raramente condotta fino all'ultima fase sia nella giurisprudenza europea, sia negli ordinamenti nazionali, in particolare in quello italiano. La ragione si sostanzia nel fatto che il test di proporzionalità in senso stretto conduce l'analisi del giudice al confine con il "merito amministrativo", con tutti i correlati rischi di ingerenza nell'autonomia - procedurale e sostanziale - dei sistemi nazionali»), norme «di attuazione del diritto dell'Unione» ai sensi dell'art. 51 della Carta medesima (E. HANCOX, *The meaning of "Implementing EU Law" under Article 51(1) of the Charter*, in *CMLR*, 2013, pp. 1411-1431; P. PISTONE, *EU Charter of fundamental rights, general principles of EU Law and taxation*, in P. WATTEL (ed.), *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2018, I, p. 153 ss.). Ne consegue che non possono avvalersi delle ampie tutele previste dal diritto dell'Unione ed in particolare dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, tutti quei contribuenti destinatari di provvedimenti amministrativi lesivi dei loro diritti in applicazione di leggi nazionali disciplinanti imposte non armonizzate a livello europeo, in primo luogo le imposte sui redditi. Nella misura in cui i principi costituzionali e la legislazione tributaria di uno Stato membro quale l'Italia comportano per il debitore delle imposte sui redditi una tutela di minore effettività rispetto a quella assicurata dall'ordinamento dell'Unione in situazioni comparabili (es.: due provvedimenti sanzionatori per infrazioni IVA e IRPEF del tutto simili), si è in presenza di una singolare fattispecie di «discriminazione a rovescio» nella quale il soggetto discriminato è il debitore dell'imposta disciplinata esclusivamente dal diritto nazionale. Il rimedio nei confronti di tali «discriminazioni a rovescio» non è il ricorso alla Corte di giustizia (chiarissima a tal proposito, la sentenza del 24 ottobre 2019, C-469/18 e C-470/18, *IN e JM c. Belgische Staat*, con la quale la

Nel momento in cui si sta concludendo il presente lavoro, un passo in avanti, almeno sul piano interno, è stato realizzato, non fosse altro che per le considerevoli sollecitazioni mosse dalla più autorevole dottrina⁷⁰ sul tema della necessità di un, non più procrastinabile, intervento da parte del legislatore nazionale che sia finalizzato alla rimozione della sempre più

Corte di giustizia ha dichiarato addirittura inammissibile un'ordinanza di rinvio della Corte di Cassazione del Belgio avente ad oggetto l'assunzione di prove in un processo relativo all'imposta – non armonizzata – sul reddito delle persone fisiche. Sulle «discriminazioni a rovescio» v. l'ampia analisi di A. ARENA, *Le situazioni puramente interne nel diritto dell'Unione europea*, Napoli, 2019, p. 86 ss. In campo strettamente tributario, P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, p. 581; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, cit., p. 52) visto che la legislazione italiana in materia di imposte sui redditi non costituisce «attuazione del diritto dell'Unione» ex art. 51 CDFUE, ma un intervento della Corte costituzionale per violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 della Costituzione (sul tema delle «discriminazioni a rovescio» in materia tributaria e di un possibile rimedio ad opera della Corte costituzionale, v. E. TRAVERSA, *Sanzioni tributarie, discriminazioni a rovescio ed esigenza di un intervento della Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, p. 955. Più in generale sulle «discriminazioni a rovescio», v. A. ARENA, *The wall around EU fundamental freedoms: the purely internal rule at the forty-year mark*, in *Yearbook of European Union Law*, 2020, p. 12 ss. Nella sua recentissima sentenza n. 47/2023 (tra i numerosi commenti, si segnalano: A. COLLI VIGNARELLI, *Anche la Corte costituzionale si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. trib., supplemento online* del 29 aprile 2023; M. VERRINGIA, *Contraddittorio preventivo, opportuna l'estensione a livello generalizzato*, in *Il Fisco oggi-online* del 22 marzo 2023) la Corte costituzionale ha mancato un'ottima occasione per allineare, sulla base dell'art. 3 Cost., il limitato diritto al contraddittorio c.d. endoprocedimentale dei contribuenti di imposte non armonizzate IRES e IRAP al diritto generalizzato al contraddittorio di cui beneficiano, sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia, i contribuenti iva (su questo specifico aspetto della sentenza, v. E. TRAVERSA, *Ires, Irpef e Iva: ancora discriminate le imposte non armonizzate dall'Ue*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 giugno 2023). L'esito negativo di tale giudizio di costituzionalità avente ad oggetto l'art. 12, par. 7, legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) è interamente imputabile alla erronea formulazione della questione di legittimità costituzionale da parte della Commissione tributaria della Toscana, che aveva posto a confronto il diritto al contraddittorio nel caso di accertamenti fiscali presso i locali del contribuente e l'assenza di diritto al contraddittorio nel caso di accertamenti a seguito di verifiche c.d. a tavolino, nonostante il contribuente ricorrente nel processo *a quo* avesse ricevuto un avviso di accertamento in rettifica sia dell'iva, sia dell'IRES/IRAP. Appare, pertanto, altamente auspicabile che, nelle more di una non più differibile modifica legislativa, un altro giudice tributario sottoponga alla Corte costituzionale, in relazione all'art. 3 Cost., il problema della sempre più grave disparità di garanzie procedurali fra contribuenti soggetti ad imposte armonizzate e contribuenti soggetti ad imposte non armonizzate».

⁷⁰ V. il passo tratto da *Analisi sistematica di quarant'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di giustizia (1983-2023)*, cit., p. 617 ss., riportato nella precedente nota.

grave disparità di garanzie procedurali fra contribuenti soggetti ad imposte armonizzate e contribuenti soggetti ad imposte non armonizzate. Ebbene, è quanto accaduto in seguito alla modifica apportata all'art. 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti, dal decreto legislativo n. 219/2023 pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 30 dicembre 2023.

Difatti, con le previsioni contemplate nell'art. 1, co. 1, lett. e) del prefato decreto è stato introdotto nel nostro ordinamento tributario il principio del diritto al contraddittorio che, in recepimento della legge delega⁷¹, rappresenterà finalmente un principio generale, senza distinzione (e quindi discriminazione) tra tributi armonizzati e non, a pena di nullità degli atti (divenuta poi annullabilità in sede di decreto delegato), ciò comportando, per l'Amministrazione finanziaria [art.1, co.1, lett. f) dell'anzidetto decreto] l'obbligo di motivare adeguatamente gli atti accertativi indicanti i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. La richiamata novella andrà a potenziare l'intera fase amministrativa poiché, con essa, viene sacralizzato il ruolo delle parti, così come avrebbe, sempre, dovuto essere: l'Amministrazione finanziaria assume le vesti di attrice sostanziale, dovendo reperire le prove concrete a fondare giuridicamente poi la pretesa impositiva; il contribuente assume invece il ruolo di convenuto, che deve poter contestare (*rectius*: confutare) quanto *ab origine* sostenuto dall'attore. Il tutto, certamente, prima che sia stato dato impulso al processo e, dunque, in sede istruttoria⁷².

Si dovrebbe, allora, aprire un nuovo capitolo nei rapporti tra Amministrazione e contribuenti, che, con l'elevazione dei principi sopra esposti, ritornerebbe allo stato in cui avrebbe sempre dovuto essere.

Ci si aspetta, quindi, che nella motivazione degli atti, i presupposti di fatto siano effettivamente rappresentati dagli elementi costitutivi che comportano l'adozione degli stessi, che i mezzi di prova non potranno più essere costituiti da mere congetture od ipotesi, bensì da elementi chiari, pre-

⁷¹ Legge n. 111/2023 di Delega al Governo per la Riforma fiscale.

⁷² Sia consentito rinviare a L. STRIANESE, *Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi*, in C. BUCCICO, S. FIORENTINO, A. MERONE (a cura di), *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto "ideale" di Statuto dei Diritti del Contribuente*, Padova, 2020, in particolare p. 90; ID., *Il contraddittorio endoprocedimentale e le persistenti riflessioni sulle asimmetrie tra Amministrazione Finanziaria e contribuente nel rapporto giuridico di imposta: questione di stile o di sostanza?*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Diritto processuale e tributario: aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, Torino, 2020, p. 85 ss.

cisi e concordanti, che le ragioni giuridiche siano l'espressione dell'effettivo tracciato seguito dall'Amministrazione, giustificativo dell'adozione dell'atto, anche sul piano normativo.

Valutazioni queste che dovranno poi passare al vaglio dei giudici di merito, che saranno chiamati ad annullare gli atti impugnati, appunto, se la prova della loro fondatezza mancherà o sarà contraddittoria o se sarà comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziale e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonderanno la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

La strada indicata dal legislatore nazionale sembra quella corretta sia per i tributi armonizzati sia per quelli non armonizzati e l'auspicio è che il cambiamento non abbia risvolti gattopardiani.