

## IL COORDINAMENTO SOVRANAZIONALE DELLE NORME PROCEDIMENTALI E SANZIONATORIE TRIBUTARIE <sup>(1)</sup>

**Abstract:** *Supranational coordination of national tax proceedings and penalties, lead to limitations of tax sovereignty of different States. These limitations are necessary because they aims to guarantee the effective fight against tax evasion and avoidance at the different levels and to recover tax revenue, reinforcing, at the same time, taxpayers' fundamental rights. Tax coordination, even if seems to be enhanced thanks to the Main International Organizations interventions, shows some critical aspects deriving from survival of unreasonable differences of Tax systems especially at national and EU level. The conflict between financial interests, in appearance divergent, makes uncompleted the enforcement of supranational principles in the member states. As long as such limitations persist in national tax law systems, will be no possible pursue common aims and financial benefits required at international level (OECD an IMF). Neither it will be possible without the coordination of proceeding and penalty systems, to overcome asymmetries influencing the achievement of the global tax justice.*

**Abstract:** Il coordinamento sovranazionale delle misure procedimentali e sanzionatorie determina limitazioni di sovranità fiscale nazionale necessarie in quanto è volto a soddisfare l'esigenza di garantire un'efficace lotta all'evasione ed all'elusione a tutti i livelli per consentire il recupero di gettito a livello nazionale ed a rafforzare contemporaneamente i diritti fondamentali dei contribuenti. Tale coordinamento, pur avendo raggiunto una fase avanzata a livello sovranazionale grazie agli intereventi dei principali organismi internazionali, presenta criticità rappresentate dalla sopravvivenza di differenze irragionevoli previste a livello UE e nazionale all'interno dei sistemi fiscali o dal contrasto di interessi finanziari apparentemente divergenti tra loro, che rendono i principi sovranazionali applicabili solo parzialmente. Se sopravvivono tali limitazioni negli ordinamenti dei Paesi membri, non si potranno perseguire obiettivi e benefici comuni richiesti in ambito internazionale (a livello OCSE ed FMI), né sarà possibile, attraverso il coordinamento dei sistemi procedimentali e sanzionatori nazionali, il superamento di quelle asimmetrie che incidono sull'attuazione dell'eguaglianza fiscale globale.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Le ragioni economiche e giuridiche del coordinamento in materia procedimentale e sanzionatoria – 3. Il recepimento parziale dei principi e degli orientamenti sovranazionali – 4. La frammentarietà e sproporzione delle misure procedurali e sanzionatorie interne; la sussistenza di doppi e diversi livelli di tutela e la irragionevole mancanza di controlimiti comuni a livello UE – 5. Conclusioni.

### 1. - *Introduzione*

L'analisi congiunta dei principi sovranazionali comuni che regolano le normative procedimentali e sanzionatorie tributarie e del loro recepimento

---

<sup>(1)</sup> Testo rielaborato dell'intervento tenuto al convegno dal titolo *Limiti sovranazionali e coordinamento delle procedure e sanzionatorie tributarie nazionali* svoltosi presso l'Università Federico II di Napoli del 30 novembre 2018 in collaborazione con la rivista *Diritto e pratica tributaria internazionale*.

da parte degli ordinamenti nazionali, è essenziale al fine di comprendere le effettive possibilità di un coordinamento interno ed esterno di tali settori e delle diverse politiche fiscali. L'introduzione nei diversi sistemi tributari degli stessi vincoli e regole generali da rispettare che riguardino prevalentemente l'attività amministrativa, di controllo, riscossiva e sanzionatoria, rappresenta la nuova frontiera degli organismi e delle principali istituzioni europee e internazionali. Tale traguardo consente il ridimensionamento e, in taluni casi, il superamento dell'ultimo baluardo di sovranità fiscale nazionale che è rappresentato dall'attività amministrativa tributaria nazionale, assicurando contestualmente maggiori e più ampie garanzie ai contribuenti non sempre conformi ai principi nazionali. Tale processo, che mette ben in risalto l'interconnessione tra due diverse tipologie di norme tributarie riconducibili all'attività amministrativa, si va realizzando grazie alla progressiva rinuncia della propria autonomia da parte degli Stati in favore di istituzioni sovranazionali ed internazionali, e risulta giustificata proprio dalla salvaguardia dell'interesse finanziario nazionale e dalla necessità di risolvere i problemi in un modo globalizzato e non più autonomo attraverso l'ordine internazionale<sup>(2)</sup>. La consapevolezza che alcuni interessi possono essere efficacemente tutelati e perseguiti ad un livello superiore, determina l'affermazione sempre maggiore di organismi sovraordinati agli Stati come l'UE<sup>(3)</sup>. Ciò ha provocato, secondo alcuni, il *crepuscolo della sovranità dello Stato* in un sistema di governo sovranazionale in cui evapora la concezione tradizionale del potere limitato al territorio soggetto alla sovranità dei governi nazionali<sup>(4)</sup>.

---

(2) Secondo l'ordine internazionale, gli Stati sono dominati esclusivamente dall'intento di soddisfare i propri interessi privati, mentre le norme internazionali consentono a ciascun soggetto di realizzare la conciliazione e il coordinamento tra gli eventuali contrastanti interessi.

(3) R. Garcia Anton, *The limits on Tax sovereignty imposed by the interpretation of supranational law in European Tax integration*, IBFD, 2018, 483, (a cura di P. Pistone) ritiene che l'integrazione dovrebbe determinare la condivisione della legalità tra gli Stati.

Se il concetto di sovranazionalità si fonda su valori ed obiettivi comuni condivisi da alcuni stati, esso rappresenta il presupposto per l'interconnessione tra i cittadini dell'UE. L'esigenza di fiducia reciproca avvicina l'UE ai cittadini e consente di affrontare le sfide dell'integrazione del settore delle imposte dirette. Nell'*Action plan* del BEPS dell'OCSE è chiarito che "il principio della coerenza è importante a livello internazionale. L'economia globale richiede ai paesi una collaborazione in materia fiscale al fine di proteggere la loro sovranità fiscale".

(4) A. Bolaffi, *Il crepuscolo della sovranità*, Roma, 2002, G. Montani, *Lo Stato sovranazionale ordine operativo e ordine coercitivo nell'esperienza europea*, in *Il Politico*, 2010, considera lo stato nazionale sovrano un idolo evanescente, con seguaci sempre più scettici che si sta de-sacralizzando in quanto nato per organizzare delle società chiuse; esso sopravvive in un mondo aperto e interdipendente. La sovranità scivola dagli stati nazionali alle

La rideterminazione dei limiti e delle forme di manifestazione indiretta della sovranità fiscale nazionale e delle priorità della fiscalità internazionale, è ancora più sorprendente se si considera il contesto storico in cui essa avviene di forte crisi economica ed istituzionale a livello internazionale, di avvento della nuova economia globale e digitale e di ritorno al centralismo ed al sovranismo nazionale, attraverso il ripensamento delle regole del commercio internazionale, delle scelte di politica economica e di ogni forma di devoluzione di competenze ad organi internazionali. In tale ambito, gli indirizzi giurisprudenziali e gli interventi normativi sovranazionali in materia procedimentale tributaria nazionale, provenienti da diversi organismi e istituzioni (Commissione UE, BCE, OCSE, FMI), volti al garantire il coordinamento del procedure interne di prevenzione e contrasto all'elusione o pianificazione fiscale aggressiva ed all'evasione fiscale attraverso il rispetto *della good governance* o della *compliance* da parte di tutti gli Stati aderenti, si intensificano, assumendo una rilevanza assoluta negli ordinamenti tributari come il nostro. Ne scaturisce una limitazione dell'autonomia nazionale amministrativa generalizzata in materia tributaria, soggetta storicamente a vincoli nazionali, considerata indispensabile per una crescita economica globale armoniosa ed equilibrata. Allo stesso tempo alcuni principi di origine europea posti a tutela di diritti fondamentali (sanciti dalla CEDU e recepiti dalle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo) come il *ne bis in idem*, la proporzionalità e l'effettività, assumono un ruolo centrale nella disciplina dei sistemi sanzionatori tributari nazionali, sovrapponendosi a quelli sanciti a livello nazionale (in particolare nel nostro ordinamento) come la buona fede o la specialità. Viene definita a livello UE, proprio in materia sanzionatoria, anche la portata dei contro limiti interni con riguardo, tuttavia, alle sole sanzioni penali tributarie.

---

forze economiche dei mercati. Cfr. G. Scaccia, *Il territorio fra sovranità statale e globalizzazione dello spazio economico* in *Riv. AIC*, 2017, 3. La globalizzazione e la digitalizzazione dell'economia e dei mercati, ha determinato in materia tributaria la crisi dei criteri impositivi tradizionali a causa dalla loro difficile applicazione nei confronti della società multinazionali. Tali criteri non assicurano sempre più spesso la riconducibilità delle ricchezze al potere impositivo nazionale del Paese di appartenenza, risultando di particolare complessità l'identificazione unilaterale ed in particolare della sede centrale delle multinazionali attraverso i metodi tradizionali ed indefiniti i confini personali e territoriali entro i quali esercitare la potestà tributaria. L'esigenza di individuare nuovi e più adeguati criteri di collegamento che delimitino il potere impositivo e la sovranità fiscale nazionale nel settore dell'economia digitale, è stata manifestata più volte anche dalla Commissione UE. Cfr. L. Carpentieri in *La crisi del binomio diritto territorio e tassazione imprese multinazionali*, in *Dir trib.*, 2018, 355. La globalizzazione ha reso permeabili le frontiere e messo in crisi lo stato nazionale sotto il profilo della sovranità e sotto quello del monopolio della produzione giuridica.

Ciò deriva da una inversione di tendenza radicale che si fonda su diverse priorità a livello internazionale, non più rappresentate dalla realizzazione della neutralità e dall'*efficienza fiscale internazionale* cui si è ispirata per lungo tempo la fiscalità internazionale<sup>(5)</sup>, ma dalla cooperazione e dal coordinamento dei sistemi di controllo, antielusivi e sanzionatori nazionali volti a contenere le perdite di gettito ed a salvaguardare le basi imponibili nazionali<sup>(6)</sup>. Si va consolidando a tal fine quel nuovo assetto delle fonti e dei principi multilivello globali che non coinvolge più prevalentemente le misure fiscali incidenti sulla liberalizzazione di mercati, sulla neutralità ed a garanzia delle normative poste a tutela della concorrenza e che non può prescindere da precise regole di ripartizione delle competenze come la sussidiarietà e dall'individuazione di controlimiti comuni conformi ai principi costituzionali che assicurano le garanzie individuali nel rispetto delle peculiarità dei singoli sistemi e compatibili con i reciproci interessi.

C'è qualcosa che accomuna i nuovi interventi sovranazionali nel settore procedimentale e sanzionatorio ravvisabile nell'anticipazione della fase di determinazione dell'imposta e degli illeciti tributari e delle relative tutele. Tale anticipazione appare in sintonia con quanto sancito in ambito OCSE in relazione ai nuovi pilastri identificati nel *Tax Forum* delle AF nazionali rappresentati dalla trasparenza, imparzialità proporzionalità e disclosure, considerati requisiti da rispettare per prevenire ed evitare la fase processuale<sup>(7)</sup>.

Ciò emerge chiaramente dalla elevazione del contraddittorio a principio generale in grado di operare sempre in base all'effettività ed alla *Tax compliance* o cooperazione rafforzata che richiede un'attività di collaborazione preventiva. Inoltre, l'anticipazione e la collaborazione in ambito

---

<sup>(5)</sup> Sul concetto di efficienza internazionale e sul suo collegamento con la neutralità fiscale vedi M. Smith, R. Barents, *Neutrality and subsidiarity in taxation*, Deventer, 1995, e C. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 60.

<sup>(6)</sup> In particolare ambito UE l'armonizzazione e integrazione fiscale negativa ad opera della giurisprudenza della Corte di Giust., hanno per lungo tempo perseguito tali obiettivi. F. Vanistendael, *Are BEPS, FATCA, and EU Compliance Efforts Moving in the Same Direction?*, cit., 77, osserva che, mentre l'UE intende realizzare l'integrazione fiscale tra i Paesi membri nell'ambito del mercato interno, l'OCSE mira a rafforzare il contrasto di alcune specifiche operazioni societarie elusive.

<sup>(7)</sup> I benefici interni riservati alle imprese aderenti del regime di cooperative *compliance* secondo l'OCSE, sono rappresentati infatti dalla riduzione delle incertezze derivanti dai propri comportamenti e dalla riduzione di controlli, ispezioni e verifiche, invasive, mentre quelli esterni sono individuati essenzialmente nella riduzione delle sanzioni, interessi e degli adempimenti formali ed un maggiore propensione all'accordo da parte di AF.

endoprocedimentale, nonostante il riconoscimento dell'autonomia tra i procedimenti penale ed amministrativo, secondo la Corte EDU, opera anche in ambito sanzionatorio mediante il riconoscimento di quella "sufficiente connessione" tra i due procedimenti nel rispetto del *ne bis in idem* e della proporzionalità<sup>(8)</sup>. La determinazione preventiva della natura penale o meno delle sanzioni è volta infatti ad evitare l'afflittività e ad assicurare la portata dissuasiva e deterrente secondo quanto previsto a livello sovranazionale. C'è dunque un filo conduttore che scaturisce dalla nuova tendenza sovranazionale e che unisce e valorizza l'attività procedimentale e quella sanzionatoria nazionale ed è rappresentato dall'operatività di principi generali come la proporzionalità ed effettività che deve ispirare l'intero sistema fiscale nel rispetto della diversa natura delle singole norme e che può determinare una influenza ed una reale trasformazione degli ordinamenti nazionali anche senza importanti modifiche legislative.

Come si vedrà, diverse sono le ragioni di tipo economico, ma anche giuridiche che hanno determinato tale nuovo scenario rivoluzionario che caratterizza fortemente e sempre di più i sistemi fiscali nazionali. Prevalente è in ogni caso la richiesta di eguaglianza a livello globale e di maggiore tutela da parte dei contribuenti, che trova riferimento nella principale e incessante attività normativa dell'OCSE e della Commissione UE non vincolante e, parallelamente, in quelle della giurisprudenza delle Corti europee, recepita in tempi più o meno lunghi dalla giurisprudenza interna dei Paesi membri, talvolta contraddittoria e limitativa, cui hanno fatto seguito interventi legislativi di adeguamento<sup>(9)</sup>.

## 2. - Le ragioni economiche e giuridiche del coordinamento in materia procedimentale e sanzionatoria

È necessario chiedersi quali sono i vantaggi derivanti dal recepimento di tali regole, orientamenti e principi sovranazionali comuni, rispetto a quelli analoghi già previsti e garantiti da analoghe misure esistenti a livello nazionale. Le ragioni principali che giustificano il coordinamento interno

---

<sup>(8)</sup> Si pensi ai recenti orientamenti della Corte EDU ed in particolare al caso A e B Norvegia del 15 novembre 2016 ric. n. 24130/11 e 29758/11 ed al recepimento degli stessi da parte di quella nazionale sent. Corte cost. n. 43 del 2018.

<sup>(9)</sup> Si pensi alla *compliance* elaborata dall'OCSE e/o all'adempimento collaborativo introdotto con d.l. n. 128/2015 nel nostro ordinamento, alla proporzionalità delle sanzioni riforma ad opera della d.lgs. n. 158/2015 che in parte si è ispirata a principi europei contenuti nella legge delega 23/2014 come proporzionalità ed effettività o al recepimento di principi come abuso del diritto e *ne bis in idem* ad opera della nostra giurisprudenza.

ed esterno dei sistemi procedimentali e sanzionatori attraverso principi sovranazionali comuni, sono allo stesso tempo di natura economica, finanziaria e giuridica. La rilevanza del coordinamento delle norme procedurali e sanzionatorie e dell'interesse rilevabile a livello sovranazionale, deriva come esaminato dall'esigenza diffusa di un'efficace lotta all'evasione ed all'elusione a tutti i livelli in grado di consentire il recupero di entrate e di gettito a livello nazionale (considerata l'interrelazione tra i sistemi ed i mercati a livello globale) e di attenuare l'impatto negativo di tali fenomeni sulla crescita e sullo sviluppo economico che generano situazioni allarmanti in tutti gli Stati. Tale impatto determina disuguaglianza e squilibri economici che richiedono interventi sovranazionali coordinati in grado di incidere sull'attività amministrativa e volti ad assicurare la *global tax justice* concepita in ambito OCSE che prevede una equa distribuzione del carico fiscale, la salvaguardia delle proprie entrate<sup>(10)</sup> e che deriva dalla maggiore consapevolezza da parte degli Stati dei rischi derivanti dal mancato coordinamento di alcune politiche fiscali poste in essere da altri Stati in termini di disparità di trattamento. La nuova concezione di giustizia fiscale globale consente agli Stati di giustificare, in presenza di una economia globalizzata, un più efficiente e coordinato recupero di imposta ed il contrasto alle frodi ed agli abusi anche derivanti dalle politiche fiscali poste in essere da altri Stati. L'elaborazione del concetto di *global tax justice* (eguaglianza fiscale globale)<sup>(11)</sup>, si fonda proprio sull'interconnessione delle politiche fiscali

---

<sup>(10)</sup> F. Amatucci, *La ricerca di strategie coordinate nella lotta all'elusione ed all'evasione fiscale*, (parr. 1-3) in *L'elusione e l'evasione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Studi AIPDT, II, Roma, 2016, 15 (a cura di F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra). Da recenti dati OCSE risulta infatti che le somme detenute dalle multinazionali nei paradisi fiscali sono pari a 2 mila miliardi di dollari. Tale situazione gravissima compromette l'integrità e l'equità dei sistemi fiscali a livello globale, pregiudicando una corretta ripartizione del carico fiscale tra tutti gli individui-contribuenti, parte dei quali subisce inevitabilmente un carico tributario elevato e compensativo, come conseguenza delle minori entrate percepite dallo Stato per effetto dell'elusione/erosione, con conseguenze notevoli in termini di giusta imposizione. La disuguaglianza che si determina è evidente in particolare tra le imprese multinazionali che beneficiano, grazie a raggiri, di maggiori vantaggi fiscali indebiti e quelle che operano correttamente nel rispetto della legalità e che subiscono un carico fiscale maggiore o una pressione fiscale compensativa. Le norme antielusive adottate unilateralmente e mal coordinate generano sovrapposizioni, restrizioni e confusione, tra loro e con quelle adottate a livello internazionale ed UE, disincentivando gli investimenti e non risultano più idonee a garantire una pianificazione fiscale non aggressiva da parte delle imprese.

Tale scenario determina, in un contesto economico notevolmente mutato a causa della crisi internazionali, la necessità del perseguimento di un obiettivo prioritario della fiscalità, individuabile nell'effettività dell'imposizione e della minore sottrazione di ricchezza imponibile.

<sup>(11)</sup> La *global tax justice* (eguaglianza fiscale globale) si fonda proprio sull'interconnes-

nazionali e dei fenomeni di elusione, evasione e pianificazione aggressiva non più collocabili all'intero di un solo ordinamento nazionale. Tale concetto è frutto di una evoluzione dell'*international tax equity* su cui sono fondati per lungo tempo i trattati e le norme in materia di fiscalità internazionale ed il risultato di una revisione delle politiche fiscali sancite dagli ordinamenti nazionali (non più solo fondate sul riconoscimento reciproco di vantaggi e benefici fiscali) quale conseguenza della sempre maggiore interdipendenza dei sistemi economici, giuridici- tributari nazionali.

Secondo tale evoluzione, ogni forma di contrasto all'evasione e elusione, abuso o politica fiscale, anche non riguardante necessariamente le multinazionali, per essere efficace, non può avvenire in autonomia e senza il coordinamento di tali due importanti aree (procedimentale e sanzionatoria) dei sistemi tributari nazionali che si devono fondare su stessi principi che rendono effettive le norme sostanziali e le politiche fiscali nazionali e internazionali. L'interconnessione tra procedimento e attività sanzionatoria, risulta elemento prioritario negli interventi sovranazionali giurisprudenziali e normativi. Il percorso che ha spinto gli Stati ad avviare quell'attività di coordinamento procedimentale interna, condividendo principi comuni che si sviluppa parallelamente a quello di cooperazione e scambio informazioni tra gli Stati che si svolge attraverso nuove forme di collaborazione tra Stati che vedono coinvolti soggetto terzi o intermediari<sup>(12)</sup>,

---

sione delle politiche fiscali nazionali e dei fenomeni di elusione, evasione e pianificazione aggressiva non più collocabili all'intero di un solo ordinamento nazionale. Cfr. L. Van Apeldoorn, *BEPS, Tax sovereignty and global justice, Critical, review of international social and political philosophy*, 2016.

<sup>(12)</sup> Attraverso il FATCA, l'Ocse ha rafforzato il sistema di cooperazione tra Stati e il sistema di scambio transnazionale di informazione attraverso il coinvolgimento di soggetto terzi come banche, Sgr, fiduciarie dei soggetti che detengono conti finanziari presso di essi e la conseguente comunicazione di determinate informazioni sugli stessi. Il G 20, si è affiancato all'OCSE nel contrasto alle nuove forme di elusione fiscale da parte delle multinazionali, approvando lo standard di scambio multilaterale automatico dei dati (*Common Reporting Standard - CRS*) che si basa su una collaborazione da parte di intermediari finanziari in cui il diritto di difesa del contribuente coinvolto può trovare delle limitazioni. Ciò determina problemi di compatibilità di tali particolari procedure con la tutela dei diritti fondamentali garantita a livello giurisprudenziale europeo. In materia di scambio di informazioni tra Stati, la Corte Giust., con sent. *Sabou* del 22 ottobre 2013 C 276/12 ha ritenuto, in materia di contraddittorio nell'ambito dello scambio di informazioni in materia di iva tra Stati, non violato il diritto di difesa in mancanza di contraddittorio con il contribuente in caso di illecita acquisizione dei dati e di inadeguata informazione nei confronti del contribuente coinvolto. Più recente è stata ridimensionata la posizione della Corte di Giust. nella sentenza *Berlioz* C-682/15, del 16 maggio 2017. Cfr. F. Amatucci, *From harmful tax Competition to new Information Exchange Standards: What Safeguards for European Taxpayers?*, in *60 Years of EU Competition Law: Stocktaking and Future Prospects*, (a cura di R. Mastroianni, A. Arena), Napoli, 2017, 269.

inizia con la istituzione del *Forum on Tax Administration* (FTA) nel 2002 sulle amministrazioni finanziarie di 51 Paesi OCSE e non (inclusi i membri del G20). Tale organismo è volto a creare, discutere, influenzare e sviluppare nuova mentalità per migliorare l'attività della amministrazione a livello globale incrementando l'efficienza.

Poi, con gli studi dell'OCSE del 2008 e l'individuazione dei pilastri o principi comuni e poi nel 17 maggio 2013, con il documento OCSE *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* <sup>(13)</sup>, sono state indicate agli Stati aderenti le modalità attuative delle politiche di contrasto all'erosione fiscale ed alla pianificazione fiscale aggressiva previste dal documento BEPS elaborato a breve distanza temporale ossia l'*Action Plan* del luglio 2013 <sup>(14)</sup>.

Parallelamente, con le sentenze della Corte europea dei diritti umani, si rafforzano le garanzie e si amplia la sfera dei diritti dei contribuenti previsti da Stati membri e UE superando restrizioni e limiti interni. La Commissione UE, si adegua infatti in tempi rapidi a tali orientamenti, intervenendo dapprima con due raccomandazioni sull'*aggressive tax planning* nel 2012 e sulla *good governance* fiscale del 23 aprile 2013 <sup>(15)</sup> e poi con la direttiva antielusione emanata il 28 gennaio 2016, n. 1164 (Direttiva ATAD) <sup>(16)</sup> in fase di recepimento nel nostro ordinamento volta a garantire un'attuazione coordinata delle misure previste dall'OCSE attraverso

---

<sup>(13)</sup> La *compliance* rispetto alle altre forme premiali prevede dunque un rapporto di interlocuzione costante e duraturo (pluriennale) basato prevalentemente sulla trasparenza e si fonda su una logica completamente diversa da quella delle sanatorie o dei condoni o che, pur riducendo il carico fiscale o sanzionatorio, non stabiliscono un'attività collaborativa reciproca e duratura basata su fiducia reciproca permanente e su un rapporto non conflittuale con Fisco.

<sup>(14)</sup> P. Pistone nella relazione al presente convegno (Università di Napoli Federico II del 30 novembre 2018) dal titolo *Gli interventi dell'OCSE in materia di erosione della base imponibile e l'impatto sulle normative procedurali nazionali*, evidenzia la rilevanza dell'impatto delle Azioni dell'OCSE non solo ai fini del coordinamento dei sistemi nazionali, ma anche in termini di maggiori garanzie dei contribuenti.

<sup>(15)</sup> Con la Decisione Commissione UE *Platform for good governance*, la Commissione, ha evidenziato l'importanza di prevedere standard comuni di *good governance* nelle procedure tributarie. In base alla proporzionalità è possibile rendere le procedure conformi alla proporzionalità. Ciò consente l'effettività delle politiche fiscali europee.

<sup>(16)</sup> L'adozione della direttiva ATAD I in ambito UE, determina un cambiamento rilevante della *tax policy* europea ed è volta ad eliminare le difformità normative esistenti antielusive tra i diversi ordinamenti nazionali. Essa affronta molteplici e diverse questioni, ponendo al centro dell'attenzione i fenomeni di doppia non-imposizione e di *aggressive tax planning*, ma anche la clausola generale antiabuso, al fine di "ristabilire la fiducia nell'equità dei sistemi fiscali e consentire ai governi di esercitare effettivamente la loro sovranità fiscale. La direttiva influisce non solo sui contenuti, ma sulle modalità applicative di tali disposizioni.

BEPS e contenente interventi specifici e limitazioni importanti in materia di CFC, *exit tax*, oltre l'introduzione della clausola generale antiabuso che condizionano ed impattano fortemente sulle normative interne<sup>(17)</sup>.

Non vi è dubbio il coordinamento dei procedimenti in generale e delle normative antielusive previsto dall'OCSE nel progetto anti BEPS o il recepimento di principi europei regolanti i sistemi sanzionatori come il *ne bis in idem* che influenza il rapporto tra sanzioni e procedimenti penali e amministrativi tributari, non possono prescindere dal rafforzamento dei diritti fondamentali come quello di difesa dei contribuenti attraverso principi comuni previsti e riconosciuti a livello OCSE, UE e CEDU che vincolano l'attività amministrativa tributaria, nel nostro ordinamento e che in parte trovano già riscontro nelle Carte costituzionali (ad es. nel nostro art. 97 della cost. buon andamento, buona fede e imparzialità della PA)<sup>(18)</sup>.

Tali diritti consentono di realizzare in ambito sovranazionale, il giusto procedimento, dal quale sono per la verità già scaturite una serie di disposizioni fondamentali contenute nello Statuto dei diritti del contribuente la cui superiorità ed effettività, rispetto alle leggi ordinarie, non è stata tuttavia ancora riconosciuta<sup>(19)</sup>. Vi è dunque anche una valida motivazio-

---

<sup>(17)</sup> L'interpretazione estensiva delle disposizioni speciali che può scaturire ad es. dalla rilevanza che assume ai fini della non genuinità dell'operazione, attraverso l'art. 6 della direttiva ATAD regolante la clausola generale antiabuso, il vantaggio fiscale il contrasto con gli obiettivi o *finalità del diritto fiscale applicabile* (the *object or purpose of the applicable tax law*), determina chiaramente implicazioni di non poco conto sulle limitazioni che subisce attraverso tale misura sovranazionale vincolante, l'intera sfera di autonomia nazionale anche procedurale, rappresentata dal settore antielusive e sulla sopravvivenza di regimi speciali previsti dall'art. 10 *bis*, 12° comma in deroga a tale disposizione generale.

<sup>(18)</sup> Apparentemente la nostra Cost. garantisce in generale il diritto di difesa in sede procedimentale. Tuttavia con la sent. Corte dopo aver per lungo periodo qualificato il giusto procedimento come principio culturalmente costituzionale, con le sent. 103 e 104 del 2007.

La suddetta richiesta è risultata tuttavia per la maggiore in una materia tributaria in fase istruttoria anteriore e diversa rispetto a quella processuale in cui tali diritti sono sanciti espressamente e direttamente dagli artt. 24 e 111 Cost. I principi CEDU sono in grado di ampliare le garanzie già previste dal nostro ordinamento processuale ed in particolare quelle sancite dagli artt. 24 e 111 Cost. e renderle operative sin dalla fase istruttoria procedimentale. Essi costituiscono standard internazionali generalmente riconosciuti che si pongono alla base della nozione di giusto procedimento. Con l'ord. 24 luglio 2009 n. 244, è stato chiarito tuttavia dalla Corte cost. infatti che gli artt. 24 e 111 Cost., sono parametri non possono essere invocati in relazione al procedimento di accertamento tributario.

<sup>(19)</sup> Si pensi in particolare agli artt. 7, 10, 11 e 12 della l. n. 212/2000. Nonostante l'esclusione del rango costituzionale delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente e la loro superiorità rispetto alle leggi ordinarie, la giurisprudenza della nostra Cass. ne ha comunque riconosciuto la portata vincolante per l'interprete (sent. n. 27173 del 16 dicembre 2011, 695 del 16 gennaio 2015).

ne giuridica alla base del coordinamento che coinvolge la sfera dei diritti dei contribuenti ed il rafforzamento degli stessi. Non può essere in proposito trascurato il dibattito dottrinale sul condizionamento e sulla limitazione che si può determinare attraverso il diritto sovranazionale, in generale, in un settore espressione di manifestazioni di sovranità indiretta procedimentale nazionale e che coinvolge l'attività amministrativa. La sovranità procedimentale, come è stato considerato da autorevole dottrina anche in tali settori, diventa recessiva essendo gli ordini giuridici nazionali fondati sul principio di eguaglianza<sup>(20)</sup>. Inoltre, la Carta dei diritti fondamentali di Nizza del 2000, contiene importanti previsioni in tal senso come il diritto alla buona amministrazione (art 41) e diritto all'accesso (art. 42) che costituiscono un quadro di riferimento generale completo ed adeguato anche in materia tributaria<sup>(21)</sup>.

Tale rafforzamento ed ampliamento delle garanzie che è giunto sino all'elaborazione a livello europeo di ipotesi di codificazione amministrativa<sup>(22)</sup>, e che in materia tributaria ha portato all'emanazione del Codice del

<sup>(20)</sup> La dottrina risulta discordante in proposito. F. G. Scoca in *Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, 145, ritiene che la nozione di imposizione non regge in termini di unità di potere normativo ed amministrativo e che la potestà di imposizione intesa come potestà amministrativa difficilmente è rapportabile alla sovranità. Inoltre, la potestà normativa tributaria per essere considerata sovrana, deve configurarsi come potestà normativa. S. Cassese, *Dimensione non nazionale del diritto amministrativo, erosione della sovranità, globalizzazione in Intervento alla giornata in onore di P. Chiti*, Istituto Sturzo, Roma 25 settembre 2015, osserva in proposito: "C'è potentissima la forza di limitazione che conduce alla circolazione degli istituti (come quella della diffusione del procedimento amministrativo) e al loro trapianto. La sovranità diventa recessiva. Gli Stati non possono limitare l'erosione della sovranità ad alcune materie perché gli ordini giuridici nazionali sono unitari e retti dal principio di eguaglianza".

La potestà tributaria veniva considerata inoltre precedentemente, dalla dottrina, come il potere legislativo di introdurre tributi che è espressione della sua sovranità (A.D. Giannini, *I concetti fondamentali di dir. trib.*, Torino, 1956) del potere di supremazia tributaria, includendo anche il potere dell'amministrazione nelle diverse fasi del rapporto giuridico d'imposta (A. Berliri, *Principi di dir. trib.*, cit., 196). A. Fantozzi, *Il dir trib.*, cit., 88, distingue la potestà legislativa che consente di istituire tributi, dal potere amministrativo che subisce tutte le limitazioni previste dalla legge.

<sup>(21)</sup> Si pensi al diritto dei contribuenti ad essere ascoltati preventivamente ed al contraddittorio endoprocedimentale anticipato che ha riconoscimento a livello nazionale anche se con alcune limitazioni da parte della giurisprudenza nazionale.

<sup>(22)</sup> Ciò viene ben evidenziato da F. Liguori nell'Introduzione al presente convegno. Oltre alle regole ed ai c.d. pilastri comuni a livello OCSE, in ambito UE sono state emanati in materia fiscale atti come il Codice del contribuente europeo in materia tributaria codice europeo del contribuente emanato dalla Commissione UE il 24 novembre 2016, nasce dalla precisa esigenza di garantire in ambito europeo la riscossione puntuale *di tutte le imposte dovute*, renderla più efficace e di prevenire il contrasto alle frodi ed all'evasione fiscale per evitare diseguaglianze ed assicurare il mantenimento delle prestazioni e servizi che i cittadini

contribuente europeo, deriva dalla previsione di sempre maggiori e penetranti strumenti presuntivi previsti dagli ordinamenti nazionali utilizzabili dall'A.F. in fase ispettiva ai fini della determinazione del maggior reddito e dell'imponibile, attraverso i quali si svolge oramai prevalentemente l'istruttoria ed alle richieste di informazioni e di collaborazione in ambito transnazionale ed intracomunitario<sup>(23)</sup> e, dall'altro lato, da un sistema sanzionatorio punitivo sproporzionato e non deterrente e preventivo, al quale non corrispondono sempre, negli ordinamenti nazionali, adeguate garanzie e forme di partecipazione del contribuente in presenza spesso di una frammentarietà o disomogeneità delle procedure previste per singole tipologie di accertamento o di tributo. Ciò rende necessaria una maggiore integrazione e coordinamento dei sistemi giuridici tributari anche interni attraverso il recepimento di principi comuni (*good governance*, trasparenza e collaborazione preventiva o *tax compliance*) che riguardino l'attività amministrativa e quella sanzionatoria attraverso effettività, non afflittività e proporzionalità. Tali principi consentono anche di evitare disparità di trattamento tra residenti e non residenti sotto il profilo dell'effettività dei diritti nei vari Paesi e ordinamenti tributari interni tra gli stessi residenti in diverse aree territoriali dello stesso Stato<sup>(24)</sup>. Il rafforzamento dei diritti dei contribuenti, che si verifica proprio grazie all'europeizzazione dell'attività procedimentale attraverso l'adeguamento ai principi di proporzionalità e dell'effettività e la giurisprudenza CEDU di recepimento

---

si aspettano. Il Codice al fine di raggiungere tale obiettivo, è volto principalmente a realizzare una situazione di equilibrio tra diritti e doveri dei contribuenti e dell'AF, rafforzando la fiducia e promuovendo un approccio maggiormente orientato all'individuazione dei servizi che devono essere offerti ai cittadini europei da parte delle AF e che risulta realizzabile attraverso il rafforzamento della *compliance*. Le maggiori garanzie e il miglioramento dei rapporti rappresentano in questa particolare ed innovativa ottica europea, che sembra fondarsi sulla corresponsività, presupposti necessari per l'efficace riscossione dei tributi.

<sup>(23)</sup> Vedi sentenze Cass. n. 16050 e n. 16951 del 19 agosto 2015, cit., in cui si è ritenuto ad es. non obbligatorio il contraddittorio con il contribuente in caso di richieste provenienti da altri Stati.

<sup>(24)</sup> Come evidenziato nella relazione F. Adame Martinez al presente convegno dal titolo *Limiti derivati della giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso della Spagna, retro*, il problema della mancanza di coordinamento derivante dall'autonomia delle diverse aree territoriali interne e della disarmonia in Spagna a seguito dell'autonomia in materia di imposta sulle successioni e del decentramento fiscale ha determinato dei microsistemi notevolmente di versi tra loro. La giurisprudenza della Corte di Giust., ritiene che l'azione della Commissione per inadempimento non rimette in discussione la ripartizione dei poteri tra lo Stato membro interessato e le Comunità Autonome, né più specificamente, la competenza ad essi attribuita in materia di tassazione delle donazioni e delle successioni. Non può essere messa in dubbio la distribuzione territoriale del potere fiscale all'interno della Spagna perché si tratta di una questione di Diritto interno.

delle sentenze della Corte Giust. UE, determina dunque un ampliamento della sfera dei diritti dei contribuenti che consente di superare limiti e barriere interne spesso ingiustificate proprio in ambito procedimentale e sanzionatorio. Si pensi al riconoscimento della prova testimoniale in caso di grave pregiudizio, alla tutela immediata in casi di irregolarità delle verifiche nel caso *Ravon* n. 18497 del 10 giugno 2003, in attuazione degli artt. 41 47 e 48 CEDU, o nel caso *Jussila* della Corte di Strasburgo del 2 novembre 2006, n. 73053/01, o all'obbligatorietà del contraddittorio anticipati nei Casi Corte di Giust. UE *Sopropè*, causa C\_349/07, del 2008 e *Kamino*, C-130/13 del 3 luglio 2014 ed agli interventi giurisprudenza europea in materia sanzionatoria, volti a mitigare la sovrapposizione e sproporzione delle sanzioni attraverso il *ne bis in idem* (casi CEDU *Nykanen c. Finlandia* del 20 maggio 2014 e Corte Giust. *Fransson* Causa C-617/10 del 26 febbraio 2013) <sup>(25)</sup>. Tale ampliamento deriva dal fatto che, le libertà invocate in ambito europeo, non sono più solo economiche, ma collegate alla persona ed ai diritti sociali. I diritti fondamentali CEDU rappresentano dei veri e propri contro limiti europei di contenuto simile a quelli costituzionali, in grado di superare le preclusioni e restrizioni nazionali e compensare allo stesso tempo l'inasprimento delle discipline procedimentali di controllo ed antielusive e contestualmente l'inevitabile affievolimento delle garanzie cost., ove spesso prevale l'interesse finanziario UE, considerato dalla Corte di Giust. impropriamente inderogabile.

### 3. - *Il recepimento parziale dei principi e degli orientamenti sovranazionali*

Il recepimento degli orientamenti della giurisprudenza sovranazionale che elabora e si fonda sempre più di frequente su principi europei fondamentali e sugli indirizzi e linee guida OCSE come quelli sulla compliance e contraddittorio, ispirati alla *good governance* e proporzionalità, non è tuttavia sempre integrale da parte di Paesi membri UE come il nostro ove vengono individuate alcune difficoltà attuative o create dai giudici nazionali distinzioni e articolazioni interne come quella tra tributi armonizzati e non o tra sanzioni penali e amministrative <sup>(26)</sup>. Per altro verso, allo stesso

---

<sup>(25)</sup> In particolare, la valutazione sulla compatibilità del cumulo di sanzioni con il principio del *ne bis in idem* spetta secondo la Corte di Giustizia in via prioritaria al giudice nazionale e può anche poggiare sugli *standards* di tutela interni, purché ciò non infici il livello di protezione assicurato dalla Carta ed il primato del diritto UE nel rispetto della effettività proporzionalità e dissuasività.

<sup>(26)</sup> Evidente è la incoerenza di tale distinzione operata da parte della giurisprudenza

tempo, rapidamente sono state recepite dal nostro ordinamento, attraverso l'art. 6 della legge delega n. 23/2014 seguito, dal decreto attuativo (d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128), le disposizioni contenute nel documento OCSE sulla *cooperative compliance* (collaborazione rafforzata o adempimento collaborativo) con alcune limitazioni riguardanti l'operatività nei confronti delle sole grandi imprese per attuare la partecipazione collaborativa preventiva e volontaria (a fronte del beneficio riduzione sanzioni e controlli) <sup>(27)</sup> e dal d.l. n. 50/2017 art 9 *bis*, che ha introdotto gli indici di *compliance* sostitutivi degli studi di settore che stabiliscono il grado di affidabilità dei contribuenti.

In materia sanzionatoria si è verificato un parziale e meno immediato adeguamento in sede di attuazione della medesima legge delega al principio della proporzionalità ad opera del d.lgs. n. 158/2015, ed un articolato e non univoco susseguirsi di orientamenti giurisprudenziali nazionale ha caratterizzato il recepimento del principio del *ne bis in idem* consolidato in ambito CEDU e UE. L'attività evolutiva in tale ultimo settore si riscontra dapprima attraverso la Corte di giustizia che, in alcune importanti sentenze (come la sent. *Rudopi* C-259/12 del 20 giugno 2013), affronta la questione del bilanciamento e ponderazione di diversi interessi e principi che regolano le sanzioni quello di neutralità fiscale iva <sup>(28)</sup> o della salvaguardia degli interessi finanziari e quelli di proporzionalità e non afflittività della sanzione. La richiesta di rispetto della proporzionalità della misura sanzio-

---

analizzando i riflessi che si determinano nel confronto dell'intero sistema procedimentale. La nostra giurisprudenza, attraverso una interpretazione (Cass. a Sezioni Unite n. 24823/2015, n. 7137 del 2016 e 24386 del 16 ottobre 2017 e n. 23670/2018) restrittiva basata sulle differenti regolamentazioni normative esistenti, ha cercato infatti in qualche modo erroneamente di riconoscere e limitare i casi di obbligatorietà del contraddittorio, la cui mancanza comporta la nullità dell'atto emanato sulla base della tipologia dei tributi (armonizzati e non) oggetto del procedimento, lasciando in vita quel margine di autonomia in materia di tributi non armonizzati che sembra dover ancora apparentemente essere riservato al legislatore nazionale. Ciò risulta in contrasto con la stessa giurisprudenza della Corte di giustizia UE che ha sempre esteso i principi europei anche al settore delle imposte dirette c.d. non armonizzate.

<sup>(27)</sup> Con la c.m. 25/E del 7 agosto 2014 si è infatti *chiarito tuttavia con riferimento agli oneri documentali ai fini della gradazione del rischio evasione elusione che la comunicazione di adesione al regime della società o gruppo non esclude la possibilità di sottoporre il soggetto a controllo, ma sono necessarie ulteriori motivazioni che orientano tale scelta.*

<sup>(28)</sup> Le sanzioni che gli Stati membri possono adottare misure al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'iva e di evitare la frode, ed in particolare di garantire il rispetto da parte dei soggetti passivi di imposta dei loro obblighi in materia di regolarizzazione della loro contabilità in seguito all'annullamento di una fattura sulla cui base hanno operato una detrazione, ma non possono, secondo la Corte rimettere in discussione la neutralità dell'iva, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune di iva.

natoria di contrasto adottata attraverso l'esame dell'effettività della portata dissuasiva della misura nazionale, era già stata precedentemente rivolta in generale al giudice nazionale dalla stessa Corte UE <sup>(29)</sup> proprio in presenza di illeciti fiscali in materia di iva. Successivamente, con la sentenza Corte di Giust. *Fransson cit.*, viene recepito il *ne bis in idem* sancito dalla CEDU quale principio in grado di evitare il cumulo di sanzioni e la sproporzione nei confronti del contribuente, lasciando una certa discrezionalità al giudice nazionale riguardo l'esame del cumulo delle sanzioni <sup>(30)</sup>. Di recente, con la direttiva PIF del 5 luglio 2017, n. 1371 riguardante l'armonizzazione del contrasto alle frodi che ledono gravemente interessi finanziari UE mediante diritto penale incluso quelle in materia di iva, è stato definito il perimetro degli obblighi di criminalizzazione ai quali dovranno attenersi gli Stati per garantire misure effettive e dissuasive. Significativa in termini di recepimento degli indirizzi europei, dopo una lunga ed articolata elaborazione giurisprudenziale sul coordinamento tra i procedimenti <sup>(31)</sup>, è la sentenza della nostra Corte cost. n. 43 del 2018, la quale, nonostante le difficoltà applicative, si è allineata all'orientamento sancito a livello europeo dalla CEDU nel caso A e B, *Norvegia* del 15 novembre 2016, rece-

---

<sup>(29)</sup> Cfr. sent. Corte Giust. causa C-286/94 del 18 dicembre 1997 *Garage Molhenaehine*, sent. Drexler del 25 febbraio 1988, causa 299/86. La verifica della proporzionalità come chiarito dalla corte UE, è volta ad evitare che le sanzioni ostacolino le libertà fondamentali e si basino sulla gravità del comportamento e della violazione posta in essere e non eccedano quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta, l'adempimento degli obblighi formali e di evitare preventivamente l'evasione d'imposta, senza sproporzioni o incoerenze delle modalità repressive nel loro complesso che possono determinare squilibri. Inoltre, nella sentenza *Equoland* causa C-272/13 del 17 luglio 2014, è chiarito che la proporzionalità consente di adottare misure graduali ed appropriate, senza eccedere quanto necessario e senza violare altre garanzie come la neutralità nel caso dell'iva. Di recente, con sent. C 574/15 del 2 maggio 2018, è stato riconosciuto dalla Corte di Giust. l'obbligo degli stati di lottare contro le frodi iva mediante misure effettive e dissuasive.

<sup>(30)</sup> F Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2017, 275. Secondo l'orientamento giurisprudenziali UE reso nella sentenza *Fransson* del 2013, causa C-617/10, che si fonda su quelli della Corte EDU *Nykanen e Hakka* del 20 maggio 2014 e *Grande Stevens* del 2015, le sanzioni amministrative volte a tutelare lo stesso bene giuridico, possono essere considerate al pari di quelle penali per la loro funzione dissuasivo-punitiva e, dunque per la rilevante severità, lo scopo repressivo e il grado di afflittività, rappresentare una duplicazione.

<sup>(31)</sup> Cass. pen., SS.UU., 12 settembre 2013, n. 3724 e 37425, che in riferimento al ritardato o omesso versamento sanzionato penalmente dall'art. 10 *bis*, 74/2000 ed amministrativamente dall'art. 13 del 471/1997, richiama tali principi del *ne bis in idem* europeo, pur ritenendolo non applicabile nella situazione in esame in quanto non vi sarebbe l'identità del fatto tra le due fattispecie amministrativa e penale. Inoltre con sent. n. 20266 del 15 maggio 2014 è stata affermata la legittimità del doppio sistema sanzionatorio in quanto il processo penale per i reati tributari viaggia in parallelo rispetto alla determinazione dell'imposta da adempiere.

pendo il criterio della sufficiente connessione tra i procedimenti (tributario e penale) e dell'univocità e non sproporzione delle sanzioni complessivamente irrogate che vanno coordinate anticipatamente, mettendo ben in evidenza l'importanza dell'interconnessione tra le due fasi (amministrativa e penale) e la tutela anticipata in sede amministrativa<sup>(32)</sup>. Risultano ancora irrisolte differenze importanti e permangono disparità che, come si esaminerà oltre, riguardano ad es. la diversità dei contro limiti operanti nel settore procedimentale e nell'ambito sanzionatorio tributario.

4. - *La frammentarietà e sproporzione delle misure procedurali e sanzionatorie interne; la sussistenza di doppi e diversi livelli di tutela e la irragionevole mancanza di controlimiti comuni a livello UE*

I principi fondamentali ed i diritti inalienabili sovranazionali in materia procedimentale e sanzionatoria posti a garanzia dei contribuenti, in ambito UE, non sempre trovano corrispondenza con i contro limiti e regole corrispondenti sanciti a livello nazionale in quanto risultano spesso derogabili in presenza di interessi finanziari sovranazionali. La sentenza *Taricco II* del 12.2017, causa C-42/17, ha senza dubbio il merito, di aver ridimensionato la portata della precedente sentenza *Taricco I* dell'8 settembre 2015 causa C-105/14, della stessa Corte UE in materia di sanzioni penali tributarie<sup>(33)</sup>. In

---

<sup>(32)</sup> Non può più, secondo al Corte cost., riconoscersi al divieto di *bis in idem* carattere esclusivamente processuale, "giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale, è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata".

Inoltre viene rivolto nuovamente l'invito al legislatore a «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» che il sistema del cosiddetto doppio binario «genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU (Corte cost. n. 43/2018). Nella Relazione di Daria Coppa dal titolo *Principi sovranazionali e normativa interna sanzionatoria*, al presente convegno si evidenzia la sproporzione delle misure sanzionatorie adottate nel nostro ordinamento tributario. Riguardo l'impatto sul nostro ordinamento e sul doppio binario v. di F. Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2017, 275. Mentre con la sentenza della Corte di giustizia dell'UE, *Menci* del 20 marzo 2018 C-524/15, si evidenzia la possibilità nel nostro ordinamento tributario, ai fini della compatibilità con l'art. 50 CEDU e con il *ne bis in idem*, della connessione fra un processo tributario in materia di omesso versamento iva ed il successivo procedimento penale per lo stesso fatto, gli artt. 21 e 13 del n. 74 del 2000 e di un coordinamento che riduca allo stretto necessario la severità della risposta sanzionatoria risultante dal cumulo delle sanzioni previa verifica da parte del giudice nazionale, nella materia finanziaria (sentenza *Ricucci ed altri* del 20 marzo 2018) non viene identificato alcun fattore normativo di tale tipo di coordinamento tra i diversi procedimenti, ravvisandosi per lo più l'indipendenza degli stessi, con applicazione di detto divieto, sempre che le sanzioni residue siano effettive, proporzionate e dissuasive. Cfr. in proposito E.A. Sepe, *Il principio del ne bis in idem nell'evoluzione della giurisprudenza* in corsi di pubblicazione retro.

<sup>(33)</sup> Cfr. V. Maiello, *Prove di resilienza del nullum crimini: Taricco versus controlimiti*,

tale ultima sentenza infatti la Corte di Giust. considerava la proroga dei termini di prescrizione e la sua immediata applicazione quando i fatti non sono ancora prescritti, in grado di non comportare una lesione dei diritti garantiti dall'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia di diritti umani e delle libertà fondamentali<sup>(34)</sup>. Con la nuova sentenza i giudici sovranazionali, rivedendo tale precedente orientamento ed evidenziando le radici costituzionali comuni degli Stati membri, assicurano alla luce del principio di legalità dei reati sanciti a livello nazionale, maggiori garanzie ai contribuenti in presenza di sanzioni repressive delle gravi frodi fiscali, basandosi su un dettagliato esame di conformità dei principi costituzionali invocati in sede di rinvio pregiudiziale, con quelli elaborati dalla giurisprudenza delle Corti europee concernenti l'art. 49 e l'art. 7 par. 1 CEDU<sup>(35)</sup>.

---

in *Cass. Pen.*, 2016, 1250 ss. La nostra Corte cost. nella sent. di rinvio pregiudiziale, pur invocando il principio di leale cooperazione, aveva evidenziato che l'art. 25 cost. costituisce un livello di protezione più elevato di quello concesso agli imputati dall'art. 49 Carta di Nizza e art 7 CEDU e che la sentenza Taricco I prescindeva dalla compatibilità delle regole della disapplicazione ai sensi dell'art. 325 TFUE con i principi supremi dell'ordine costituzionale. Proprio la mancanza di tale diverso livello di garanzia aveva generato orientamenti giurisprudenziali fondati esclusivamente sui principi europei. La Cass., Sez. pen., 20 gennaio 2016, n. 2210, aveva ritenuto in proposito precedentemente alla sent. Taricco II, che è evidente la mancanza di controlimiti, di dubbi ragionevoli sulla compatibilità degli effetti della imposta e la disapplicazione con le norme costituzionali italiane perché tale soluzione è compatibile con i diritti fondamentali riconosciuti a livello europeo dalla Carta e perché la previsione di un termine massimo di prescrizione in presenza di atti interruttivi, non gode della copertura del principio di legalità penale.

<sup>(34)</sup> Su tale punto si rinvia alla relazione al presente convegno di R. Alfano dal titolo *La vicenda Taricco II: contro limiti, principio di legalità ed effettività del sistema sanzionatorio, retro*. La dottrina penalistica aveva fortemente criticato la mancata osservanza dei controlimiti costituzionali corrispondenti ai diritti fondamentali europei da parte della Corte di giustizia nella sent. Taricco del 2015. Cfr. V. Manes, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei contro limiti*, in *penalecontemporaneo.it*, 2016, cit., secondo il quale la sentenza Taricco con la sua spiccata distruttività creativa, aveva messo in campo questioni di primaria importanza per la nostra costituzione e per la nostra civiltà giuridica. Più che mettere pesantemente in discussione i controlimiti all'integrazione europea fissati dalla Corte cost. a partire dal sent. *Granital*, del 1984, supera l'idea stessa della Costituzione come limite al diritto penale che pure si è tentato di riproporre al cospetto delle diverse corti sovranazionali di diritti, travolgendo tutti gli assiomi ...". Cfr. R. Bin, *Taricco, una sentenza sbagliata come venirne fuori?* in *Relaz. Convegno Ferrara 7 aprile 2016*; F. Viganò, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi IVA*, in *Dir. pen. com.*, 2016, 9.

<sup>(35)</sup> Per quanto riguarda il principio di legalità, nella sent. Taricco II, si evidenzia l'appartenenza alle tradizioni costituzionali comuni dei Paesi membri della legge penale e vengono richiamati precedenti pronunce della giurisprudenza UE in tal senso (sent. *Fedessa* C-331/88 del 13 novembre 1990 e sent. X, causa 60/02 del 7 gennaio 2004) e quelli della CEDU (Corte EDU 15 novembre 1996 sent. *Cantoni c. Francia* Corte EDU, 29 marzo 2006, *Achour c. Francia*, e Corte EDU, 20 settembre 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya*

Viene dunque riconosciuta attraverso tale cambio di orientamento, espressamente l'importanza, tanto nell'ordinamento giuridico dell'UE, quanto in quelli tributari-penal nazionali, del principio di legalità dei reati e delle pene nei suoi requisiti della prevedibilità, determinatezza ed irretroattività della legge penale-tributaria applicabile e dunque della certezza del diritto e viene ridimensionato il ruolo del giudice nazionale nella disapplicazione di leggi nazionali incompatibili<sup>(36)</sup>. Tale riconoscimento trova le sue radici in quell'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE secondo il quale i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali unionali<sup>(37)</sup>, che consentono di garantirne l'osservanza, ispirandosi alle indicazioni fornite a livello internazionale sulla tutela dei diritti dell'uomo. Tuttavia, nell'ambito dei contro limiti da porre ai principi ed alle regole di diritto UE operanti in materia tributaria, nonostante le maggiori salvaguardie che caratterizzano il sistema penale e le diversità dei fatti giuridicamente rilevanti nelle differenti sedi<sup>(38)</sup>, emergono differenze notevoli rispet-

---

*Yukos c. Russia*). Allo stesso modo vengono evocati i precedenti della giurisprudenza europea in materia di irretroattività delle sanzioni penali.

<sup>(36)</sup> In particolare la Corte UE nella sentenza Taricco II, ridimensiona il ruolo del giudice nazionale, consistente nella verifica di effettività e della portata dissuasiva delle sanzioni penali che, oltre a garantire un interesse fondamentale come quello finanziario dell'Unione, rendono le stesse conformi al principio della determinatezza e della certezza della pena invocato proprio dalla consulta in sede di rinvio pregiudiziale. Tale ruolo tuttavia, come precisato dalla Corte UE, non determina l'obbligo in sede giurisdizionale di disapplicazione di norme interne del codice penale se esse contrastino con il principio di legalità e ciò neanche qualora il rispetto del medesimo servisse a rimediare una situazione di incompatibilità con il diritto dell'Unione. Spetta, infatti, in tali casi, come esaminato, al legislatore nazionale adottare le misure necessarie.

M. Donini, in *La sentenza Taricco come giurisdizione di lotta*, in *Penale contemporaneo*, 2018, 3, 4, ritiene che la legittima pretesa UE che lo stato adotti un regime compatibile con l'effettiva celebrazione dei processi rispetto a gravi violazioni tributarie che interessano anche le finanze europee, deve essere rivolta al Parlamento ma non ad organi giudiziari che mancano del potere di creare leggi.

<sup>(37)</sup> Cfr. par. 33 della sent. Corte Giust. *Sopropè*, causa C-349/07 del 2008 ove, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati stessi hanno cooperato o aderito (v., in particolare, sentenza Corte Giust. 6 marzo 2001, causa C\_274/99, *Connolly/Commissione*, Racc. pag. I\_1611, punto 37).

<sup>(38)</sup> S. La Rosa, in *Orientamenti e disorientamenti in tema di rapporti tra norme penali e tributarie*, in *Riv. Dir. trib.*, 2016, 446, evidenzia come i termini e la rilevanza della questione cambiano notevolmente in fase penale rispetto a quella fiscale. Nel primo caso vengono in gioco la libertà personale del contribuente; la sanzione penale è volta a rendere giustizia a quanti sono pregiudicati dall'altrui evasione ed alla quantificazione del pregiudizio arrecato alla finanza pubblica. Diversamente sul fronte tributario rilevano prevalentemente le irregolarità da parte del contribuente che vengono fondate a base delle pretese e che possono determinare preclusioni probatorie.

to a quanto accade nel sistema sanzionatorio penale ed in quello procedimentale tributario volto a contrastare gli stessi illeciti tributari ove il contribuente è privo di analoghe garanzie e non viene considerata adeguatamente l'appartenenza alle tradizioni costituzionali comuni di alcuni rilevanti principi tributari.

A seguito dell'emanazione della pronuncia *Taricco II* della Corte di Giustizia e della sent. Corte cost. n. 115/2018<sup>(39)</sup>, nonostante sia stata effettuata un'importante opera di coordinamento dei principi costituzionali con quelli europei, sono rimasti tuttavia irrisolti alcuni punti critici e delle lacune che non possono essere trascurate ai fini del coordinamento e che riguardano in particolare lo scenario futuro della regolamentazione degli strumenti sanzionatori in materia di frodi gravi iva. In base alla sentenza *Taricco II* emerge, infatti, una distinzione ai fini dell'effettività degli interessi finanziari UE e del contrasto alle attività fraudolente in materia di iva, tra le misure sanzionatorie penali e gli altri strumenti di diritto tributario aventi le stesse finalità dissuasive previste in particolare nel nostro ordinamento da norme sanzionatorie non penali, sostanziali e procedimentali<sup>(40)</sup>. Per le prime soltanto valgono, secondo la Corte UE, le garanzie interne riconosciute dalla sentenza *Taricco II* ai contribuenti a livello cost. ed in particolare quella del rispetto del principio di legalità che non consente, in caso di inasprimento di sanzioni o di disconoscimento dei vantaggi o benefici attraverso principi europei volti ad assicurare interessi finanziari dell'UE, di superare limiti posti dall'ordinamento interno ed evitare la retroattività, salvaguardando la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento. Tale orientamento non può trovare sempre giustificazione nella diversa natura delle norme sanzionatorie penali rispetto a quelle amministrative e procedimentali riconosciuta nel nostro ordinamento e sulla quale si fonda il doppio binario. Si rischia in tal modo, infatti, di sottovalutare e trascurare la mancanza di una completa armonizzazione e integrazione tra i principi europei e nazionali in materia fiscale, creando un progressivo ridimensionamento dei principi costituzionali

---

<sup>(39)</sup> La nostra Corte cost. si è definitivamente pronunciata sulla vicenda *Taricco* con sent. n. 115 del 31 maggio 2018, ritenendo preliminarmente la nuova pronuncia della Corte di Giust. *Taricco II* operante sul piano del divieto di retroattività *in malam partem* della legge penale, la "regola *Taricco*" che non può essere applicata ai fatti commessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza che l'ha dichiarata. I giudici sovranazionali hanno inoltre demandato al giudice nazionale il compito di valutare la compatibilità della "regola *Taricco*" con il *principio di determinatezza* in materia penale.

<sup>(40)</sup> Si pensi, nel caso proprio delle frodi carosello, all'art. 60 *bis* del d.p.r. n. 633/1972 che prevede la solidarietà nel pagamento dell'iva tra cedente e cessionario in caso di mancato versamento dell'imposta o alle sanzioni amministrative comunemente irrogate e previste in tali casi dall'art. 6 del d.lgs. n. 471/1997.

che assumono allo stesso tempo valore fondamentale come gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e dunque di quei controlimiti da sempre operanti in materia di diritto tributario sostanziale e procedurale<sup>(41)</sup>. Tale ridimensionamento e la frequente mancanza di integrazione e di un contemperamento con principi riconosciuti a livello sovranazionale, è stato generato dall'espansione dei divieti di restrizione, di discriminazione e di aiuti di stato sanciti dal diritto UE necessari alla realizzazione dell'integrazione fiscale<sup>(42)</sup>. In tal senso sono emblematici alcuni orientamenti giurisprudenziali riguardanti disposizioni tributarie interne (non sanzionatorie) derogatorie in materia di iva, considerate particolarmente favorevoli previste dal nostro ordinamento ed in caso di recupero delle agevolazioni incompatibili con il divieto di Aiuti di stato, ove la prevalenza del diritto UE e dei connessi interessi finanziari europei, sono stati riconosciuti nonostante il contrasto con i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento. Ciò risulta ad es. chiaramente dall'effetto dei principi invocati nella sentenza della Corte di Giust. del 17 luglio 2008, causa C-132/06, che aveva determinato la disapplicazione della l. n. 413/1991 che prevedeva il condono iva con incidenza sulle sentenze anteriori che, applicando la sanatoria, avevano dichiarato l'estinzione del debito d'imposta<sup>(43)</sup>. Inoltre, nel caso *Lucchini* del 18 giugno 2007 causa 119/05,

---

(41) F. Amatucci, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale*, in *RTDT*, 2013, 3. L'unicità dell'ordinamento e delle fonti (Cost. e UE) presuppone certamente un'armonia ed un'integrazione tra i principi comuni dei due ordinamenti ed il contemperamento tra i valori e diritti costituzionalmente garantiti a livello nazionale come la capacità contributiva.

È evidente che un sistema unitario garantisce maggiormente il diritto di difesa e la tutela dell'affidamento dei contribuenti in materia tributaria attraverso l'applicazione di principi comuni e il riconoscimento di diritti fondamentali riconosciuti a livello europeo, estendendo la loro portata applicativa in grado di rendere immuni gli stessi divieti comunitari talvolta eccessivamente penalizzanti per i contribuenti.

(42) La Cass. con sent. n. 8817/2012, ha ritenuto che la "stessa teoria dei controlimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni 70-80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia – che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali – e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea".

(43) Cfr. Sent. Cass. n. 20068 e 20009 del 18 settembre 2009 con le quali è stato affermato che a seguito della sentenza della corte di Giustizia, deve essere disapplicata anche la l. n. 413/1991 nella parte in cui ha introdotto (anteriormente alla l. n. 289/2002) un condono in materia di iva e deve essere cassata la sentenza di merito che applicando la sanatoria di cui alla l. n. 413, ha dichiarato estinto il processo relativo alle sanzioni ed all'imposta. Il principio sancito dalla giurisprudenza comunitaria secondo la Cassazione, deve essere applicato a prescindere da specifiche deduzioni di parte e non consente di ritenere compatibile con la normativa comunitaria iva, non solo le definizioni oggetto della

la Corte ha ritenuto superabile in presenza di una decisione della Commissione UE, il giudicato favorevole al contribuente che si era formato a livello nazionale e nel caso *Olimpiclub*, (C-2/08 del 3 settembre 2008) è prevalso inderogabilmente l'interesse UE su quello dei contribuenti e sulla certezza del diritto e affidamento. Più di recente, il recupero aiuti di stato per disconoscimento dell'esenzione iva, nel caso *Montessori* del 6 Novembre 2018, C-622/16, è stato considerato secondo la giurisprudenza UE, un obbligo insindacabile da parte delle amministrazioni locali attraverso il rigetto dell'impossibilità assoluta di tali azioni di recupero di tale indebita agevolazione, veniva posta a giustificazione da parte dell'AF. Ciò compromette fortemente la discrezionalità amministrativa a livello nazionale e porta a considerare in tale area l'interesse finanziario e quello della tutela della concorrenza sovranazionale inderogabili dai principi fondamentali nazionali e dall'attività amministrativa secondo la giurisprudenza dell'UE, nell'applicazione di tutte quelle norme nazionali volte a garantire il recupero e ad evitare l'evasione in materia di tributi armonizzati come l'iva.

Non convince neanche la tesi giurisprudenziale della Corte UE che riconosce l'esclusività dell'interesse finanziario in ambito UE in caso di violazioni di norme in materia di tributi armonizzati come l'iva<sup>(44)</sup> in grado di derogare un principio fondamentale come quello di buona amministrazione, più volte rimarcato dalla Corte di Giustizia e la sua riconducibilità esclusiva nella sfera di appartenenza del diritto europeo quasi in contrapposizione a quella nazionale. Viene infatti trascurato il fatto che solo una parte di tale tributo armonizzato (0,30%) è risorsa propria del bilancio UE<sup>(45)</sup> e che tale connotazione dell'iva, ormai comunemente accettata dai Paesi membri, determina un irragionevole sdoppiamento

---

pronuncia dei giudici europei (condono tombale e integrativa semplice) ma anche altri provvedimenti di condono aventi portata diversa come, nel caso di specie, la definizione delle liti pendenti anche se previste da altre norme (nella circostanza il condono del 1991). Né viene ritenuto applicabile il principio di affidamento e buona fede, stante comunque la violazione alla normativa comunitaria.

<sup>(44)</sup> Vi sono altri casi in cui la Corte di Giustizia ha ritenuto che la natura di risorsa propria dell'iva rappresenta una giustificazione della sua indisponibilità (ad es. mancato assoggettamento di operazioni che presentano tutti gli elementi dell'imponibilità da parte dagli stati membri. Cfr. sent. Commissione – Rep. Francese, causa C 276/97 del 12 settembre 2000 o l'impossibilità di transigere in materia di iva per lungo tempo supportata dagli orientamenti della Corte di Giustizia (CGCE) nella sent. causa 132/06 del 17 luglio 2008.

<sup>(45)</sup> M. Donini, *op. cit.*, 15, ritiene in proposito che il mutamento del regime prescrizione richiesto dai giudici UE, viene invocato per tutti i reati tributari: l'interesse pari allo 0,30% (gettito iva come risorsa UE) relativo ad alcune fattispecie, dovrebbe rideterminare in via ermeneutica la prescrizione per tutti i reati tributari riconducibili una fattispecie astratta.

del sistema repressivo, di contrasto e sanzionatorio degli illeciti tributari, sottraendo agli ordinamenti tributari nazionali in tale settore, qualsiasi forma di autonomia e di rilevanza dei controlimiti interni con conseguenti forti squilibri all'interno dei sistemi giuridici tributari.

### 5. - Conclusioni

Tra i principi regolanti a livello sovranazionale le norme procedimentali e sanzionatorie nazionali tributarie, nonostante gli interventi volti ad un coordinamento, restano in ambito UE, dunque, differenze legate alla diversa natura delle stesse ed ai diversi tributi che sono regolati. I controlimiti cost. come i principi di legalità, determinatezza e divieto di retroattività, vengono identificati e considerati validi per quelle sanzionatorie penali nel caso di disapplicazione per contrasto UE e non per quelle procedimentali.

L'interesse finanziario e quello della tutela della concorrenza inoltre, sembrano essere in particolare ritenuti inderogabili dai principi nazionali secondo la giurisprudenza dell'UE, nell'applicazione di tutte quelle norme nazionali procedurali volte a garantire il recupero e ad evitare l'evasione in materia di tributi armonizzati come l'iva e le risorse proprie (incompatibili con il divieto di aiuti di Stato). Per tali norme gli interessi finanziari UE non sono inderogabili e le garanzie dei contribuenti trovano solidi riferimenti a livello nazionale. Le norme procedimentali, diversamente a livello europeo, nonostante la rilevanza dei diritti fondamentali europei, rischiano di non essere più adeguatamente garantite da principi come certezza del diritto, eguaglianza o irretroattività che risultano spesso ridimensionati ed affievoliti. Spesso tali principi sono stati ritenuti non applicabili dalla giurisprudenza delle Corti di Giust. tali principi in presenza di casi di violazione della normativa comunitaria. L'incidenza sull'affidamento compromette il rapporto collaborativo di fiducia e la *Tax Compliance* con le A.F., riducendo la discrezionalità necessaria a tal fine. Va inoltre individuata nella limitazione del riconoscimento dei controlimiti alle sole sanzioni penali, un rischio di collisione tra l'orientamento CEDU espresso nel caso *A e B Norvegia* cit. della *close connection* e quello espresso dalla di Corte di Giust. nel caso *Taricco II* sul piano dei contro limiti. L'anticipazione ed il ravvicinamento tra procedimento sanzionatorio penale e tributario (la c.d. *close connection*) non può realizzarsi se sussistono controlimiti diversi in tali aree<sup>(46)</sup>. La sfera di garanzie autonome derivante da principi

---

<sup>(46)</sup> Secondo E.A. Sepe, *op. cit.*, "per i casi nei quali non è ravvisabile alcuna connessione rimane il problema se l'applicazione del ne *bis in idem* non violi il principio della

diversi non rende possibile la cooperazione che consente il superamento, in alcuni casi, del doppio binario procedurale nel rispetto dell'effettività dei controlli e dei metodi di determinazione dei tributi e delle sanzioni.

In secondo luogo, la distinzione fondata sugli interessi finanziari prevalenti a livello UE, ha portato al riconoscimento di un doppio sistema tributario (diviso in armonizzati e non) da parte della nostra giurisprudenza consolidata al fine di riconoscere l'obbligatorietà parziale di garanzie di garanzie fondamentali come il contraddittorio endo-procedimentale che, per essere operante, deve essere previsto espressamente dal legislatore per la singola fattispecie.

Un tale orientamento si pone in contrasto con le stesse pronunce giurisprudenziali di Corte Giustizia che, pur vertendo prevalentemente su questioni in materia di tributi armonizzati, estendono i principi europei della proporzionalità, effettività, *good governance* all'intera materia fiscale comprese le imposte dirette (si pensi all'abuso del diritto o agli aiuti di stato). Inoltre, come evidenziato nella convenzione TIF elaborata dal Consiglio UE del 26 luglio 1995, assume rilevanza anche in tale contesto il principio di equivalenza tra sanzioni applicabili in violazioni del diritto UE e nazionale simili per importanza e natura e lesive di analoghi interessi.

Una distinzione fondata sulla tipologia e destinazione del gettito e di interessi finanziari, potrebbe aver senso in un sistema fiscale europeo di tipo federale (nota) in presenza di adeguata e precisa ripartizione di competenze in materia fiscale regolato dal principio di sussidiarietà ove dovrebbero operare solo i limiti della proporzionalità ed effettività per una conformità con il diritto UE. Lo sdoppiamento del sistema di controllo e repressivo sanzionatorio degli illeciti tributari, rischia di sottrarre agli ordinamenti tributari nazionali in alcuni settori, qualsiasi forma di discrezionalità e autonomia a livello nazionale, creando forti squilibri all'interno degli ordinamenti tributari nazionali. L'idea che le maggiori garanzie possano limitarsi e fatte valere solo per i tributi armonizzati, nonostante in tale ambito esse siano state per lungo tempo sconosciute o limitate (condoni, falcidia, abuso iva) per compensare le misure volte alla riscossione di una risorsa propria dell'UE, non convince in quanto gli interventi a livello europeo in particolare volti al contrasto dell'elusione e abuso ad alla *good governance*, riguardano l'intera sfera di tutti i tributi anche non armonizzati. Inoltre, l'effettività della tutela della difesa del contribuente in fase

---

determinatezza e legalità della sanzione penale (art. 25 Cost.), costituente un principio-cardine del nostro ordinamento costituzionale, che la stessa Corte di giustizia, riconosce con la sentenza Taricco 2".

pre-contenziosa non può essere parziale e dovrebbe determinare le stesse conseguenze in qualsiasi situazione interna, secondo gli orientamenti europei, nella fase procedimentale che spesso è unica e riguarda contestualmente iva e imposte dirette<sup>(47)</sup>. Il coordinamento delle misure procedurali e sanzionatorie che ha raggiunto una fase avanzata a livello sovranazionale, presenta criticità rappresentate dalla sopravvivenza di differenze previste a livello UE e nazionale all'interno dei sistemi fiscali nazionali o dal contrasto tra diversi interessi e garanzie che rendono i principi sovranazionali applicabili solo parzialmente. Se ci sono limitazioni come quelle previste dal nostro ordinamento e dalla giurisprudenza europea basate su divergenti interessi finanziari, non si potranno perseguire obiettivi e benefici comuni richiesti in ambito internazionale, né sarà possibile, attraverso il coordinamento dei sistemi procedurali e sanzionatori nazionali, il superamento di quelle asimmetrie che incidono sull'attuazione dell'egualianza fiscale globale.

FABRIZIO AMATUCCI

---

<sup>(47)</sup> Vedi in tal senso la Giurisprudenza UE, sentenza *3M* del 29 marzo 2012 (causa C-417/10), sentenze C-201/05 del 23 aprile 2008 e C-18/11 del 6 settembre 2012, C-231/05 del 18 luglio 2007 e le raccomandazioni della Commissione in materia antielusiva (772/2012) e la Comunicazione del 28 gennaio 2016 COM 2016(23) c.d. pacchetto piano anti-elusione.