

UNIVERSITÀ MEDITERRANEA – REGGIO CALABRIA
ANNO ACCADEMICO 2009-2010

CORSO DI LAUREA IN SCIENZE ECONOMICHE
DIRITTO TRIBUTARIO

III settimana, 8 aprile 2010

***LA FISCALITÀ COMUNITARIA:
PROFILI FISCALI DELLE LIBERTÀ PATTIZIE E DIRITTO ARMONIZZATO***

Introduzione.

L'ordinamento comunitario è nato come ordinamento settoriale, volto a realizzare un mercato unico fra gli Stati membri ed a salvaguardare le fondamentali libertà economiche funzionali al raggiungimento di tale obiettivo. Nella sua lunga evoluzione l'ordinamento comunitario ha conservato tale marcata settorialità, solo negli ultimi anni attenuata grazie alla storica tappa del Trattato di Maastricht, che ha istituito l'Unione Europea, ed alla fase costituente che, nonostante il rigetto, è sostanzialmente confluita nel recente Trattato di Lisbona.

Il tema del rapporto tra diritto comunitario e diritto tributario interno è un tema complesso ma, al tempo stesso, affascinante e attuale poiché si inserisce a pieno titolo nel dibattito in corso sulla costruzione del mercato unico dell'UE e sull'adozione della Costituzione Europea. Da questo punto di vista ci troviamo in una fase di transizione che, probabilmente, ci porterà a superare l'idea iniziale della confederazione di Stati, per fare posto a quella di una federazione che, seppure a determinate condizioni, dovrebbe essere titolare di un effettivo potere sovrano.

La portata del diritto comunitario negli ordinamenti domestici.

Essendo venuta meno nel tempo la rigidità del principio di sovranità nazionale dei singoli Stati nelle materie di competenza dell'Unione Europea, le norme comunitarie hanno acquistato la cosiddetta *primauté* su quelle nazionali, anche se successive nel tempo. Tale constatazione discende dalla comparazione dei principi del diritto interno e del diritto comunitario, compresi quelli elaborati dalla Corte di Giustizia europea e dalla Corte Costituzionale italiana, e trova fondamento negli artt. 10 e 11 della nostra Costituzione in cui, rispettivamente, è stabilito che l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciuto (art. 10 Cost.) e che l'Italia consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni (art. 11 Cost.). Il principio del primato del diritto comunitario su quello interno è stato formalizzato per la prima volta dalla Corte di Giustizia Europea nella Sentenza Costa/Enel del 15 luglio 1964 (C-6/64), in cui i giudici hanno sostenuto che tale preminenza trova conferma nell'art. 249 del Trattato della Comunità Europea (TCE), in quanto, se così non fosse, tale disposizione sarebbe priva di significato, in considerazione del fatto che uno Stato potrebbe unilateralmente annullarne gli effetti con un provvedimento nazionale che avrebbe prevalenza sui testi comunitari; inoltre, è indiscutibile che il diritto nato dal TCE non può trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che risulti minato il fondamento giuridico della stessa Comunità.

Il principio del primato del diritto comunitario su quello interno, in virtù del quale non è permesso agli Stati opporre disposizioni interne a quelle comunitarie, si collega strettamente al principio di efficacia diretta, o effetto diretto, che consente ai destinatari delle stesse norme comunitarie di far

valere i propri diritti senza necessità di alcun atto di recepimento e che, sul piano processuale, si traduce nel potere del singolo di far valere direttamente dinanzi al giudice nazionale la situazione giuridica soggettiva vantata in forza della norma comunitaria. Questi due principi costituiscono i cardini dell'intero sistema giuridico comunitario e, pertanto, devono trovare applicazione rispetto a tutti quegli atti delle istituzioni comunitarie che, per loro natura e per il loro contenuto, determinano situazioni giuridiche soggettive.

Occorre sottolineare che una certa dottrina, ponendo una questione di tipo lessicale piuttosto che giuridica, fa riferimento all'efficacia diretta (verticale) per le disposizioni delle direttive, mentre utilizza il termine diretta applicabilità delle norme comunitarie per le disposizioni contenute nel Trattato, nei regolamenti comunitari e nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia. Altra dottrina, invece, ritiene di unire i due concetti, sostenendo che la diretta applicabilità sia la conseguenza dell'efficacia diretta delle norme comunitarie. Questa seconda tesi non sembra, tuttavia, priva di ogni fondamento, almeno dal punto di vista lessicale, in quanto permette di spiegare la terminologia utilizzata per definire gli effetti concreti delle norme comunitarie sul diritto interno. In altre parole, tale dottrina sostiene che l'effetto diretto delle disposizioni comunitarie si identifica nel diretto conferimento di diritti ai singoli, senza alcuna necessità che lo Stato, o i suoi Enti territoriali, debbano intervenire per darvi forza. I diritti di fonte comunitaria possono essere fatti, dunque, valere dai singoli nel proprio Stato contro le norme eventualmente confliggenti con quelle comunitarie. Di conseguenza, proprio per l'effetto diretto di queste ultime, è necessario che il giudice nazionale provveda a disapplicare o, come sostiene la Corte Costituzionale, non applicare qualsiasi norma nazionale che risulti confliggente con le suddette disposizioni comunitarie.

In caso di antinomie tra norme interne e norme comunitarie, il giudice italiano, pur dovendo riconoscere la preminenza delle seconde sulle prime, non pronuncia l'invalidità o illegittimità delle norme statali contrastanti col diritto comunitario ma, semplicemente, "non le applica", impedendo che la normativa confliggente venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale.

In generale, si può certamente affermare che il giudice nazionale ha l'obbligo di non applicare le norme interne contrarie a quelle comunitarie direttamente applicabili, ossia quelle contenute nel TCE e nei regolamenti, ed a quelle con efficacia diretta, quali le cosiddette direttive *self-executing*, ossia quelle direttive idonee a stabilire posizioni giuridiche attive dei contribuenti verso lo Stato (cd. efficacia verticale) che abbiano contenuto sufficientemente preciso e incondizionato. La giurisprudenza italiana ha stabilito, tuttavia, che, in osservanza del principio di leale cooperazione previsto dall'art. 5 del TCE, occorre estendere l'obbligo di non applicazione del diritto interno anche al caso in cui esso sia confliggente con norme comunitarie non direttamente applicabili.

Si osserva che l'applicazione della norma spetta al giudice nazionale mentre la declaratoria di legittimità e di compatibilità della normativa statale con il diritto comunitario compete, invece, ai sensi dell'art. 164 del TCE, alla Corte di Giustizia Europea. Quest'ultima, con le proprie sentenze dichiarative, interpreta il significato delle norme comunitarie e ne determina la concreta applicazione anche in contrasto con la normativa di ciascun Stato membro, senza creare, tuttavia, nuove norme, ma solamente precisando il significato di quelle controverse, definendone il contenuto e le possibilità applicative; è necessario aggiungere, inoltre, che la declaratoria di inadempimento di uno Stato membro agli obblighi comunitari implica il divieto assoluto di applicare le norme o l'istituto ritenuto illegittimo dalla Corte di Giustizia.

Per il perseguimento degli obiettivi di armonizzazione in ambito tributario, l'UE si avvale in particolar modo delle direttive, le quali, secondo il TCE, costituiscono l'unico strumento per il ravvicinamento delle legislazioni dei singoli Stati membri in materia di imposte dirette e indirette. Per questo motivo, la loro mancata attuazione (o scorretto recepimento) è causa del procedimento di infrazione attivato su iniziativa della Commissione e può costituire un motivo di difesa da parte del contribuente italiano sia davanti alla Commissioni Tributarie, sia dinanzi alla stessa Corte di Giustizia Europea.

La disciplina fiscale elaborata in sede comunitaria si discosta nettamente dalle direttrici di sviluppo del diritto tributario moderno sviluppato nell'ambito di ciascuno Stato membro. Le regole fiscali europee si conformano, infatti, soprattutto alla logica dell'integrazione dei mercati secondo determinati principi, ignorando del tutto alcuni valori fondamentali della tradizione costituzionale europea quali il concetto di interesse fiscale e quello di capacità contributiva. In altre parole, il complesso di regole fiscali di derivazione comunitaria ha una funzione notevolmente diversa da quella degli ordinamenti fiscali nazionali; si tratta, cioè, di una funzione negativa che tende a limitare e correggere gli effetti distorsivi della fiscalità, senza incidere positivamente sulla dimensione della ricchezza nazionale e sui processi di redistribuzione del reddito tra i membri di una comunità. Tale funzione prende, appunto, il nome di integrazione negativa in quanto incide indirettamente sugli ordinamenti fiscali nazionali attraverso la neutralizzazione di tutte quelle norme divergenti con il diritto comunitario, senza creare in alcun modo un nuovo ordinamento tributario che sostituisca quello degli Stati membri. Va rilevato, comunque, che proprio grazie all'impulso comunitario, gli ordinamenti tributari dei Paesi europei appaiono sempre più armonizzati e coordinati, almeno per quanto riguarda l'ossatura portante dei sistemi di finanza pubblica. Si noti, per esempio, che le imposte dirette si articolano dovunque in un'imposta sul reddito delle persone fisiche ed un'imposta sul reddito delle società e degli enti collettivi, regolate in maniera tale da evitare o, almeno, attenuare la doppia imposizione economica sugli utili societari. Anche riguardo alle imposte indirette, ad esempio l'Iva, e alla disciplina dei dazi e delle accise è evidente l'affinità tra i vari ordinamenti tributari dei Paesi dell'UE; e così pure con riferimento agli altri tributi sugli affari si evince una connotazione normativa pressoché omogenea, dovuta certamente all'impulso comunitario. Le stesse carte costituzionali degli Stati europei attualmente in vigore, rinviando allo strumento legislativo per l'istituzione e la modifica degli istituti tributari, denotano una significativa convergenza nella regolazione della materia tributaria, soprattutto con riguardo al principio del consenso delle imposte, comunemente noto come riserva di legge e, anche se in misura minore, al principio di capacità contributiva. In ogni caso, sebbene ci sia questa tendenza all'armonizzazione ed al coordinamento, la regolazione della fiscalità europea assume un rilievo particolare in quanto costituisce uno degli attributi più espressivi della sovranità nazionale, alla quale difficilmente uno Stato rinuncerebbe. Non è un caso che le risorse finanziarie dell'Unione Europea derivino solo da quattro tipologie di entrate:

diritti doganali percepiti alla frontiera dell'Unione;

contributi provenienti dalle attività agricole;

quota di compartecipazione al gettito dell'Iva applicata dai 27 Paesi membri;

contributo generale rapportato al PIL.

Tali risorse finanziarie vengono definite annualmente dagli Stati membri ma, in termini quantitativi, sono ben più modeste delle entrate tributarie generali dei singoli Stati; è evidente, peraltro, che, ad eccezione dei diritti doganali, esse non sono riconducibili ad un esercizio diretto di potestà impositiva, bensì sono inquadrabili nell'ambito della fiscalità derivata, essendo trasferite all'Unione Europea direttamente dai singoli Stati. Si osserva, però, anche una tendenza a interpretare in chiave moderna il concetto di sovranità nazionale, mettendo da parte gli egoismi particolari a vantaggio dell'interesse generale.

Dal quadro appena delineato emerge, dunque, una linea interpretativa che sembrerebbe ricondurre il rapporto tra normativa interna e diritto comunitario al principio di separazione degli ordinamenti ma, allo stato attuale, la questione è tutt'altro che risolta. D'altra parte, dopo un lungo e acceso dibattito dottrinale, nel corso del quale era stata sostenuta la teoria della preminenza della norma interna riconducibile alla sovranità parlamentare, sembra essersi affermato negli anni, soprattutto nella giurisprudenza costituzionale, un atteggiamento di apertura verso il diritto comunitario.

L'adesione dell'Italia al Trattato istitutivo della Comunità ha comportato la diretta applicabilità di alcuni principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, sanciti dallo stesso Trattato, anche nell'ambito di settori della fiscalità che non sono stati oggetto di interventi di armonizzazione da parte del legislatore europeo, quale, nel suo complesso, la disciplina delle imposte sui redditi.

Il riferimento va, in particolare, al divieto di aiuti di stato (art. 87), al divieto di discriminazione in base alla nazionalità (art. 12) e alle norme che individuano le cosiddette libertà fondamentali (libera circolazione delle merci, dei lavoratori, dei servizi e dei capitali, e libertà di stabilimento, rispettivamente artt. 23, 39, 43, 49 e 56).

Tale applicabilità è stata per la prima volta affermata esplicitamente dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza *Schumacker*, del 14 febbraio 1995, in cui si legge che “Benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della Comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario”.

Le ragioni di tale affermazione, che si risolve, sostanzialmente, in quella del primato del diritto comunitario sulle legislazioni dei singoli Stati membri, sono da ricercarsi nella natura stessa del Trattato istitutivo, nonché nel c.d. “principio di effetto utile”, che, secondo la Corte di Giustizia, costituisce uno dei fondamenti dell'ordinamento comunitario.

Sotto il primo profilo, occorre ricordare che, a differenza del complesso dei trattati internazionali, le cui disposizioni sono esclusivamente indirizzate agli Stati che vi aderiscono, il Trattato che ha istituito la Comunità europea contiene numerose norme direttamente rivolte ai singoli cittadini degli Stati membri (persone fisiche e giuridiche), le quali, in particolare, attribuiscono loro precisi diritti, per la cui tutela avverso i provvedimenti adottati dai legislatori nazionali è possibile adire sia le giurisdizioni interne sia quelle comunitarie.

Nell'aderire al Trattato, pertanto, ciascuno Stato membro ha sostanzialmente accettato una definitiva limitazione della propria sovranità, che, nei settori dell'ordinamento cui è formalmente circoscritta, ha determinato la devoluzione alle istituzioni comunitarie di competenze più o meno ampie (come è avvenuto nell'ambito della fiscalità indiretta), ma che ha altresì comportato l'obbligo di esercitare le competenze mantenute dai legislatori statali nel rispetto delle norme del Trattato, anche (e soprattutto) di quelle che attribuiscono ai singoli precisi diritti *vis-à-vis* delle autorità nazionali; le disposizioni precedentemente richiamate, in materia di libertà fondamentali e divieto di aiuti di stato, appartengono per l'appunto a tale categoria.

Inoltre, la Corte di Giustizia (che, ai sensi degli artt. 220 e 234 del Trattato, rappresenta una sorta di “*interprete autentico*” delle norme di diritto comunitario), in virtù del principio di effetto utile, interpreta le norme comunitarie, soprattutto se contenute nel Trattato, fonte primaria di tale ordinamento, in modo tale da consentire alle stesse di raggiungere i propri effetti nella maniera più compiuta possibile. Il che val quanto dire che, laddove una disposizione comunitaria attribuisca ai singoli un certo diritto, la tutela che il massimo giudice europeo vi apporta, valutando se le normative nazionali siano idonee a comprometterlo in tutto o in parte, non si arresta di fronte alla mera circostanza che, in un determinato settore, la competenza a legiferare appartiene esclusivamente al legislatore nazionale.

Conseguentemente, per quanto gli Stati membri permangano in via di principio liberi di configurare i propri sistemi fiscali - sotto il profilo delle imposte dirette - nel modo che ritengono più opportuno, cionondimeno tale sostanziale libertà trova un limite nel rispetto dei principi sanciti dal Trattato istitutivo della Comunità europea, e in particolare, per l'appunto, nelle norme che salvaguardano la libera concorrenza e le libertà di circolazione all'interno del mercato unico.

Le fonti comunitarie.

L'adesione dell'Italia alla Comunità europea ha comportato, con particolare riferimento alla materia tributaria, due principali ordini di conseguenze.

In primo luogo si è riconosciuto al legislatore comunitario il potere di intervenire in ambito fiscale, attraverso l'emanazione di regolamenti, che sono immediatamente esecutivi e direttamente applicabili nei singoli Stati comunitari, secondo quanto dispone l'art. 249, comma 2, del Trattato di Roma, e di direttive. Tale circostanza ha determinato l'affiancarsi di nuove fonti a quelle previste dall'art. 23 della Costituzione.

I principi di diritto comunitario primario.

In primo piano si pongono evidentemente i principi generali esplicitati, o comunque direttamente desumibili, dai Trattati, che in quanto tali appartengono al sistema del diritto scritto ed assumono connotazione specificamente comunitaria.

Ovviamente questi principi vincolano non solo le istituzioni comunitarie, ma anche le istituzioni nazionali, ogni qualvolta esse debbono dare attuazione al diritto comunitario, ferma restando, sotto altro profilo, l'influenza del diritto comunitario sugli ordinamenti nazionali, anche al di là delle materie di rilevanza comunitaria.

Pertanto ogni qualvolta si tratta di dare applicazione al diritto comunitario, ovvero di vagliare la corretta attuazione di esso da parte degli Stati membri, i giudici nazionali dovranno tener conto anche dei principi comunitari.

In astratto potrebbe prospettarsi un problema alquanto delicato e complesso laddove si configuri un potenziale contrasto tra un principio dell'ordinamento comunitario ed un principio dell'ordinamento nazionale, di rilevanza fondamentale o costituzionale, contrasto da risolvere mediante una composizione tra i valori tutelati, tradizionalmente ispirata dall'esigenza di salvaguardare i valori costituzionali nazionali di rilevanza fondamentale. Tuttavia è molto difficile che emerga una problematica di tal fatta: più frequentemente questioni del genere risultano risolvibili sul piano interpretativo, salvaguardando le differenziate esigenze comunitarie e nazionali, ma al tempo stesso tendendo a renderle compatibili nella logica dell'integrazione.

In relazione alla materia finanziaria e tributaria i principi generali esplicitati, o comunque direttamente desumibili, dai Trattati, meritevoli di considerazione sono i seguenti:

- non discriminazione sulla base della nazionalità (art. 12 Tratt. CE), ritenuto uno dei principi giuridici fondamentali della comunità;
- uguaglianza e divieto di discriminazioni fondate sul sesso, la razza o l'origine etnica, la religione o le convinzioni personali, gli handicap, l'età o le tendenze sessuali (art. 13);
- libertà di circolazione delle merci (artt. 14 e 23 e 90 Tratt. CE);
- libertà di circolazione delle persone (artt. 14, 39 e 61 Tratt. CE);
- libertà di circolazione dei servizi (artt. 14 e 49 Tratt. CE);
- libertà di circolazione dei capitali (art. 14 e 56 Tratt. CE);
- libertà di stabilimento (artt. 14 e 43 Tratt. CE);
- salvaguardia della concorrenza (art. 81 Tratt. CE);
- sussidiarietà nei rapporti fra Comunità e Stati membri (art. 5, 2 co., Tratt. CE);
- proporzionalità nell'azione della Comunità (art. 5, 3 co., Tratt. CE);
- leale cooperazione fra gli Stati membri ed istituzioni comunitarie (artt. 7 e 10 Tratt. CE);
- solidarietà fra gli Stati membri ed istituzioni comunitarie (artt. 7 e 10 Tratt. CE);
- responsabilità dello Stato membro per danni derivanti ai singoli dalla violazione di obblighi comunitari;
- effetto utile dell'atto comunitario, funzionale al raggiungimento della finalità perseguita;
- mutuo riconoscimento;
- equilibrio istituzionale;
- preferenza comunitaria;
- precauzione ed azione preventiva in materia ambientale (art. 174 Tratt. CE);
- correzione alla fonte del danno ambientale (art. 174 Tratt. CE);
- responsabilità patrimoniale dell'inquinatore, secondo il principio "chi inquina paga" (art. 174 Tratt. CE).

In materia tributaria assumono notevole interesse anche il principio di non discriminazione, le libertà economiche fondamentali, nonché il principio ambientale "chi inquina paga", tuttavia si tratta di norme di valenza sostanziale che rilevano soltanto indirettamente sul piano della tutela.

Per quanto riguarda l'area dell'azione amministrativa e quindi, per quanto qui specificamente interessa l'azione impositiva, si segnalano:

- il principio di legalità;

- la tutela del diritto alla difesa;
- la certezza e conoscibilità del diritto;
- il principio di proporzionalità;
- il principio del contraddittorio (o della difesa in sede amministrativa);
- l'obbligo di motivazione;
- la tutela della riservatezza (spinta sino al riconoscimento del diritto di non rendere dichiarazioni suscettibili di pregiudicare lo stesso dichiarante);
- la non retroattività degli atti amministrativi;
- l'intangibilità dei diritti quesiti;
- il principio di buona fede;
- la tutela del legittimo affidamento;
- l'applicazione retroattiva della legge penale più favorevole (*lex mitior*) ancorché si tratti di norma punitive di derivazione comunitaria;
- il divieto di arricchimento senza causa;
- il divieto di abuso del diritto.

Si tratta di importanti principi, che per lo più trovano già da tempo adeguata applicazione nel diritto tributario italiano, con l'eccezione del principio di proporzionalità e del principio del contraddittorio⁵⁴ (per i quali tuttavia la legge 11.3.2005, n. 15, di modifica della legge generale sul procedimento amministrativo, 7.8.1990, n. 241, ha riaperto l'interesse ed offerto significative aperture).

Per quanto riguarda il ruolo dei principi generali comuni, desumibili dagli ordinamenti degli Stati membri, è opinione diffusa che essi siano volti ad operare essenzialmente sul piano interpretativo, venendo selezionati in funzione della loro compatibilità con l'ordinamento comunitario, per orientare l'interpretazione del diritto comunitario scritto da parte della Corte di Giustizia, o per colmare le sue lacune ed assicurare la coerenza generale del sistema comunitario e di questo con gli ordinamenti nazionali, in una logica il più possibile unitaria.

Tuttavia è innegabile che tali principi assumono rilevanza nell'ambito del diritto comunitario come vere e proprie norme giuridiche, e poi, con varie modalità, influenzano gli ordinamenti nazionali degli Stati membri.

Valga per tutti l'esempio del principio di proporzionalità, del suo ingresso nell'ordinamento comunitario (art. 5 Tratt. CE) quale principio generale, desunto dall'ordinamento tedesco, della sua progressiva estensione dall'area dell'interpretazione, a quella della disciplina dell'azione amministrativa, a quella dell'esercizio della potestà legislativa, il tutto in una prima fase a livello comunitario, ed in una seconda fase nell'ordinamento italiano e degli altri Stati membri, mediante il così detto fenomeno del movimento circolare dei principi generali.

Secondo tale principio il Legislatore e l'Amministrazione pubblica non possono imporre obblighi e/o restrizioni alle libertà del privato, né con atti normativi, né con atti amministrativi, in misura superiore a quanto strettamente necessario per il raggiungimento dello scopo che l'autorità è tenuta a realizzare, previa ponderazione tra i vari interessi in gioco ed il pubblico interesse primario (a livello normativo o amministrativo), confrontando i vantaggi ed i pregiudizi che gli interessati sono destinati a ricevere, e fermo restando che l'atto deve essere idoneo a raggiungere lo scopo, e necessario, nel senso che nessun altro strumento ugualmente efficace, ma meno negativamente incidente, risulti disponibile da parte dell'autorità.

L'esempio del principio di proporzionalità è particolarmente pregnante proprio per le sue ricadute fiscali.

Infatti in relazione al sistema dell'imposta unica sulla cifra di affari la Corte di Giustizia CE ha di recente chiarito che le legislazioni nazionali non possono alterare il principio della neutralità così come posto dalle Direttive comunitarie, precisando che deve sussistere un rapporto di stretta proporzionalità tra la violazione dell'imposta e le relative conseguenze. In sostanza secondo la giurisprudenza comunitaria in applicazione del principio di proporzionalità è consentito al giudice nazionale disattendere le disposizioni della normativa interna incompatibili con i principi

dell'ordinamento comunitario nei limiti in cui queste eccedano quanto necessario per raggiungere il loro obbiettivo.

Tale principio, operante in tutta l'area del diritto comunitario, è stato inizialmente affermato come strumento di protezione dei singoli nei confronti delle istituzioni comunitarie ovvero delle autorità degli Stati membri, quando queste ultime agiscono in un settore retto dal diritto comunitario. Il principio esige infatti che i sacrifici e le limitazioni di libertà imposti ai singoli non eccedano quanto necessario per il raggiungimento degli scopi pubblici da perseguire.

La Corte di Giustizia ha riconosciuto l'applicabilità del principio di proporzionalità in relazione alle varie legislazioni nazionali in tema di imposta sulla cifra di affari (e quindi per l'Italia in tema di IVA) affermando, con pregnante lucidità che:

- il diritto derivato deve rispettare i principi giuridici generali e in particolare il principio di proporzionalità;
- in conformità al principio di proporzionalità gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obbiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obbiettivi ed ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa;
- pertanto se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla deduzione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia;
- il principio di proporzionalità si applica a provvedimenti nazionali che vengono adottati da uno Stato membro nell'esercizio della sua competenza in materia di IVA, nei limiti in cui, qualora eccedessero quanto necessario per raggiungere il loro obbiettivo, essi arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell'IVA, e in particolare, il regime delle deduzioni che ne costituisce un elemento essenziale.

CEDU.

L'art. 6 del Trattato UE, superando ogni remora, ha chiarito che l'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri. L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali in quanto principi generali del diritto comunitario.

Resta da valutare quali siano gli effetti del richiamo operato dal Trattato, cioè se le norme della Convenzione europea possano ancora essere interpretate e aggiustate in funzione delle finalità dell'Unione e dei principi specifici dell'ordinamento comunitario, o debbano trovare applicazione nel loro valore e nel loro significato originari (o come interpretati dagli organi di Strasburgo) e in tale veste prevalere anche nei confronti di principi fondamentali attinenti all'ordinamento comunitario.

Per quanto riguarda la Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo, con il consueto limite ai soli principi rilevanti nella prospettiva della tutela del contribuente, si segnalano:

- il diritto ad un processo equo (art. 6);
- la riserva di legge ed il divieto di retroattività in materia di sanzioni (art. 7);
- il diritto al rispetto della vita privata e familiare (art. 8);
- il diritto ad un ricorso effettivo (art. 13);
- il divieto di discriminazione (art. 14);
- la protezione della proprietà privata (art. 1, I Prot. CEDU).

Come è noto la CEDU contempla due diverse aree di tutela dei diritti fondamentali, quella della "materia civile" e quella della "materia penale", sintomatico di tale dicotomia è l'art. 6, sul diritto ad un processo equo.

Da tale dicotomia viene marginalizzata la materia pubblicistica e soprattutto la fiscalità, come si desume in particolare dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale, dedicato alla Protezione della proprietà, che dopo aver affermato la salvaguardia del diritto di proprietà, chiarisce che suddetta tutela non può portare pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

Tuttavia la Corte europea è giunta a riconoscere applicabili le garanzie proprie della "materia civile" anche alle controversie originate da provvedimenti o comportamenti di autorità esercenti poteri pubblici, e ciò sia laddove le amministrazioni pubbliche si pongano nel rapporto secondo regole di diritto privato (si pensi alla locazione di beni pubblici), sia, e ciò era indubbiamente più difficoltoso, laddove le amministrazioni operino come vere e proprie pubbliche autorità.

Viceversa, nonostante le sempre più frequenti e coraggiose aperture, la fiscalità tende ad essere ancora emarginata dall'area della "materia civile"; sotto altro profilo invece la tutela del contribuente ottiene significativa e costante attenzione nel settore delle violazioni e sanzioni amministrative, collocate dalla Corte nell'ambito della "materia penale".

È opinione diffusa che l'art. 1 del primo Protocollo addizionale ponga una deroga al principio di protezione della proprietà al fine di consentire il più ampio e libero esercizio della potestà impositiva degli Stati, massima espressione della loro sovranità.

Una prima via per superare la dicotomia, caratterizzante la CEDU, tra "materia penale" e "materia civile", è quella storico-comparatistica: sin dall'origine la Convenzione riguarda Stati con tradizioni ed esperienze giuridiche differenziate; pertanto la peculiarità degli ordinamenti connotati dal diritto amministrativo sfuma nella omogeneizzante bipartizione penale-civile, ma ciò non esclude affatto che i diritti e le obbligazioni attinenti a rapporti in cui una delle parti è lo Stato debbano (possano) essere sottratti alle garanzie convenzionali, ancorché si tratti di rapporti tributari.

Un'altra via è quella recentemente intrapresa da illustre dottrina italiana che tende ad acquisire le garanzie convenzionali mediante il superamento della matrice autoritativa della fiscalità; si critica e stigmatizza l'antistorica concezione autoritativa del rapporto Fisco-contribuente, nella prospettiva paritetico- consensualistica.

Più specificamente si ritiene che la Corte Europea abbia risentito delle tesi secondo cui sarebbe oggetto della tutela giurisdizionale un interesse legittimo, e perciò, un diritto soggettivo degradato dall'esercizio del potere di supremazia, donde la necessità di qualificare come sembra abbia fatto la Corte - la posizione soggettiva del contribuente innanzi all'ente impositore come di mera soggezione al potere da quest'ultimo esercitato. Viceversa oggi il fondamento del concorso alle pubbliche spese è individuabile non più nella situazione di sottomissione al potere sovrano, ma nel dovere di contribuzione, riconducibile a sua volta ai doveri di solidarietà e di cooperazione, a fronte dei quali ci sono solo un potere vincolato (e quindi non discrezionale) dell'Amministrazione finanziaria a normatività depotenziata e, in sede contenziosa, un diritto soggettivo del privato negatorio della pretesa tributaria. Un diritto, perciò, che - indipendentemente dal significato più o meno circoscritto che si vuole attribuire al termine "*civil*" - ben può essere ricompreso tra i "diritti civili" oggetto delle controversie cui si applica l'art. 6.

Tuttavia, seppure risulta innegabile il ridimensionamento dell'interesse fiscale, mediante la tendenza a rafforzare la dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria e a riportare in una posizione paritetica le due parti, avendo l'obiettivo di superare definitivamente ricostruzioni del fenomeno tributario in termini coercitivi e repressivi, si tratta di capire sino a che punto può spingersi tale tendenza, che incontra, prima o poi, il limite logico, strutturale e funzionale, immanente all'imposizione tributaria, della decurtazione patrimoniale senza indennizzo, per sua natura autoritativa.

Qui interessa evidenziare che:

-l'opzione teorica in cui ci si colloca è quella di un inquadramento unitario per l'agire funzionalizzato della pubblica amministrazione, pur con tutte la peculiarità di una funzione impositiva in cui la discrezionalità riveste ruoli marginali; pertanto, qualunque sia lo strumento

adottato, autoritativo o consensuale, l'Amministrazione finanziaria deve attenersi al principio di legalità ed orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso (a seguito di scelte al più discrezionali, giammai puramente e semplicemente libere), la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 Cost.;

-è inconcepibile il superamento della connotazione indefettibilmente autoritativa della potestà impositiva, che in ultima analisi incide con effetti ablatori e decurtatori nella sfera economica del contribuente, trasferendo unilateralmente risorse nella sfera economica pubblica, in attuazione del principio del "concorso alle pubbliche spese";

-il processo tributario italiano è strutturato come giudizio di impugnazione, in cui a fronte di atti impositivi autoritativi emessi entro termini decadenziali, l'interesse del contribuente è di natura essenzialmente oppositiva (con talune ovvie eccezioni, ad es. le liti da rimborso), per cui la tecnica di tutela connaturata a tale contesto è la tipica tecnica di tutela degli interessi legittimi.

Orbene non vi è alcuna relazione tra i motivi per cui la Corte ha dichiarato inapplicabile l'art. 6 ai processi tributari (dei vari Stati aderenti alla CEDU) e il dibattito (italiano) sui caratteri del processo tributario, sul suo oggetto ecc., in quanto secondo i giudici di Strasburgo, il termine "diritto", usato dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, non implica alcuna discriminazione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi; del resto la Corte Europea ha riconosciuto che anche gli interessi legittimi sono situazioni soggettive tutelate dalla Convenzione, al pari dei diritti soggettivi.

Quella che è certamente antistorica e pregiudizievole è la concezione, cui resta ancorata la Corte Europea (ma la *dissenting opinion* del caso *Ferrazzini* è sintomatica della maturazione in atto), di un rapporto tra Fisco e contribuente, in cui la posizione del Fisco-Amministrazione finanziaria tenuta ad attuare la legge, viene confusa con quella del Fisco-Stato impositore che mediante la legge, questa si esprime in sovranità e supremazia, dispone il prelievo.

Oggi il potere dell'Amministrazione finanziaria è puramente e semplicemente un potere amministrativo e l'azione impositiva va ricondotta all'azione amministrativa. Parlare di potere sovrano e di supremazia dello Stato nell'area dell'azione impositiva è retaggio di un'epoca in cui il singolo rapporto tributario si riduceva ad una correlazione tra supremazia dello Stato e mera soggezione del contribuente, ed il rapporto obbligatorio veniva interamente assorbito dalla legge tributaria, cui veniva attribuita natura di mera legge formale.

Ormai la giustificazione dell'imposizione è da rinvenire nel concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, e non più nella pura e semplice supremazia dello Stato.

Inoltre è datata la vischiosa concezione del processo tributario come prosecuzione in sede contenziosa dell'azione impositiva; in un moderno stato di diritto il processo tributario è dedicato alla verifica della legalità e correttezza dell'imposizione, e merita quindi il normale standard di garanzie di qualsivoglia altro processo.

Nello stato di diritto l'amministrato ed il contribuente non sono più sudditi, ma cittadini. Deve ritenersi, quindi, conforme alla *ratio* della CEDU accordare ai giudizi fra cittadini e pubblica amministrazione, ed anche al processo tributario, le garanzie previste per la "materia civile".

Ma sembra sussistente anche un'altra strada per superare i condizionamenti derivanti dalla rigida dicotomia tra "materia penale" e "materia civile"; optando per una lineare lettura della norma la sensazione è quella di una deroga volta semplicemente a salvaguardare ed assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

In buona sostanza la deroga non sembra orientata ad estraneare la fiscalità dal campo di applicazione della CEDU, quanto piuttosto a giustificare le decurtazioni patrimoniali autoritative senza controprestazione e senza indennizzo, che tipicamente si realizzano nell'imposizione tributaria e/o contributiva, ovvero nell'irrogazione delle pene pecuniarie.

In tale ottica la norma consentirebbe altresì di imporre tutte quelle restrizioni dei diritti patrimoniali dei privati funzionali a realizzare esecutivamente il pieno soddisfacimento del credito erariale.

Comunque, anche a prescindere da tale lettura riduttiva delle deroghe ex art. 1, 2 co., cit., va emergendo una inarrestabile *vis* espansiva della giurisprudenza della Corte europea nell'ambito della fiscalità.

Al riguardo si è osservato che lo studio dei diritti dell'Uomo in ambito fiscale può dirsi il frutto di una lettura "in negativo" del dato convenzionale, che viene quindi fondato non sulle dichiarazioni di principio, ma direttamente sull'analisi dell'ampiezza e dell'ammissibilità delle restrizioni, legittimate da quella "ragion di Stato", ovvero da quella esigenza di salvaguardia del così detto "interesse generale", che nel nostro settore assume la ben nota fisionomia dell'interesse fiscale, oggetto di progressivo, ancorché prudente, ridimensionamento da parte della Corte europea.

Trattasi peraltro di un interesse pubblico che nella giurisprudenza della Corte caratterizza significativamente il settore dell'accertamento, e quindi degli atti marcatamente impositivi, a forte valenza autoritativa -giacché nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica (così la sentenza Ferrazzini)- mentre si attenua per quanto riguarda le porzioni del rapporto tributario incentrate sul modulo obbligatorio (tendenzialmente paritetico).

Infatti se da un lato la Corte Europea si ritiene limitata dal dato letterale, dall'altro sembra ispirata da una lettura evolutiva, di cui è sintomatica proprio la sentenza *Ferrazzini*. In tale pronuncia la Corte pur riconoscendo che un procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale, ribadisce che possono esistere delle obbligazioni "patrimoniali" nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, devono essere considerate come rientranti esclusivamente nell'ambito del diritto pubblico e di conseguenza non sono comprese nella nozione "diritti ed obbligazioni di carattere civile" (punto 25); la Corte è giunta a chiedersi se considerati i cambiamenti intervenuti nella società riguardo alla tutela giuridica concessa agli individui nei loro rapporti con lo Stato il campo di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, deve o meno essere esteso alle controversie tra cittadini e pubbliche autorità (punto 26); ma ha infine concluso ritenendo che la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività (punto 29).

Comunque sia l'evoluzione è in atto, giacché negli ultimi quindici anni la Corte Europea si è spinta ben oltre il settore delle sanzioni amministrative tributarie (ormai da tempo ritenuto coperto dalle garanzie convenzionali), giungendo a riconoscere l'applicabilità della CEDU prima alle controversie in tema di agevolazioni tributarie, poi alle controversie in tema di diritti di prelazione del fisco, ancora ai rimborsi tributari, ed infine -sorprendentemente- anche alle verifiche fiscali.

Tale ultimo arresto -caso *Revon*- merita particolare considerazione, in quanto la Corte di Strasburgo, pur avendo ben presente la sentenza *Ferrazzini* (ed anzi intendendo conformarsi di massima a tale precedente), in tema di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri fiscali previsti dalla legislazione fiscale francese afferma drasticamente che il carattere "civile" di questo diritto è manifesto.

La questione di particolare interesse attiene al fatto che la Corte Europea ha ritenuto la legislazione fiscale francese in contrasto con l'art. 6 par. 1 della CEDU, nonostante che al contribuente fosse riconosciuto il diritto a ricorrere alla Corte di Cassazione per i profili di pura legittimità (punto 29), così come gli fosse riconosciuta la facoltà di contestare a posteriori l'operato degli uffici fiscali nel corso del successivo contenzioso (punto 31), e di agire in giudizio per ottenere (sempre a posteriori) il risarcimento dei danni subiti (punto 33); né ha assunto rilievo esimente la previsione di un'autorizzazione giurisdizionale preventiva in quanto in tale fase il contribuente non ha conoscenza del procedimento avviato a suo carico e non ha diritto alcuno ad interloquire, mancando qualsiasi forma di contraddittorio (punto 30).

In sostanza, secondo la Corte è necessario che in termini di ispezioni domiciliari le persone interessate possano ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento; inoltre il (o i) ricorso (i) a disposizione deve (devono) consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio (punto 28).

La Corte è quindi giunta a vagliare la sussistenza del sistema delle garanzie convenzionali nel settore più autoritativo e delicato dell'azione impositiva, qual è appunto quello dell'istruttoria amministrativa, nell'ambito di un processo evolutivo ormai inarrestabile.

I sette anni trascorsi tra la sentenza *Ferrazzini* ed il caso *Ravon* sono stati caratterizzati da una maturazione culturale tale da indurre a rimeditare il tradizionale approccio alle problematiche in questione; a fronte di un dato normativo stabile la straordinaria evoluzione giurisprudenziale risulta sintomatica di quella integrazione giuridica europea qui concepita in ottica dinamica e sostanzialistica, che appunto opera non solo sul piano formale e legislativo, ma anche per via politica, economica, sociale, culturale ecc.

In tale prospettiva, pur a prescindere dalle tendenze espansive della Corte Europea in materia fiscale, per un verso le legislazioni nazionali si conformano a tali principi, superando la dicotomia tra civile e penale, sino a ricomprendere *de plano* la materia pubblicistica e la materia fiscale, e per altro verso tali principi entrano nell'ordinamento comunitario attraverso elaborazioni della Corte di Giustizia che variegatamene li recepisce, adatta o modifica ai fini delle problematiche comunitarie, immettendoli nel circuito dei principi generali del diritto comunitario, dal quale poi, in un modo o nell'altro, penetrano negli ordinamenti nazionali, finendo con il trovare, tendenzialmente, applicazione in tutti i settori del diritto, nell'azione amministrativa e nell'azione impositiva.

Spesso le garanzie riconosciute dagli ordinamenti nazionali sono molto più elevate, penetranti e significative rispetto ai livelli di tutela salvaguardati dalla CEDU, altre volte, e ciò accade spesso nell'area della fiscalità, la salvaguardia della CEDU apre prospettive di tutela più ampie. Tuttavia sia in relazione alla CEDU, sia in relazione ai Trattati comunitari, la circolarità dei valori giuridici può essere compresa appieno, impedendosi che il fenomeno produca un preoccupante livellamento al basso delle garanzie, soltanto chiarendo che il diritto europeo (dei diritti dell'uomo) presuppone e si compone anche del diritto costituzionale degli Stati membri.

Si evidenzia che la Corte di Giustizia CE ha fatto propri:

- il diritto di proprietà ed il diritto al libero esercizio di un'attività economica o professionale;
- l'irretroattività delle norme penali;
- il diritto ad una tutela giurisdizionale piena ed effettiva;
- il diritto di difesa;

il diritto di non rendere dichiarazioni suscettibili di pregiudicare lo stesso dichiarante;

- la riservatezza della vita privata e l'inviolabilità del domicilio.

Il diritto ad un processo equo risulta di grande attualità in materia tributaria, si pensi alla ragionevole durata del processo, all'indipendenza ed imparzialità del giudice, alla parità di armi fra le parti nell'istruttoria, alla pienezza della tutela giurisdizionale ecc.

I principi di matrice pretoria.

La Corte di Giustizia ha assicurato il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei Trattati (art. 220, Tratt. CE), richiamando spesso regole di diritto non scritto, che esprimono i principi generali su cui si basano i diversi ordinamenti giuridici, talvolta tali principi sono risultati particolarmente incisivi ed innovativi. I principi sono stati assunti dalla Corte con metodi vari, dalla pura logica giuridica, alla deduzione dal sistema comunitario, alla comparazione degli ordinamenti; essi sono frutto di un'elaborazione in cui si sovrappongono tecniche ermeneutiche tradizionali, sistematiche, storico-evolutive, di matrice dogmatica, di matrice giurisprudenziale ecc, a tecniche peculiari dell'ordinamento comunitario, in cui rivestono preminente rilievo, in ottica funzionale, gli obiettivi delle politiche comunitarie ed i fondamentali principi del primato e dell'effettività del diritto comunitario.

Alcuni di essi sono immanenti ad ogni ordinamento giuridico complesso ed evoluto, si pensi ai principi di legalità, di certezza del diritto, di divieto del diniego di giustizia, altri sembrano direttamente riferibili all'esperienza degli stati di diritto continentali, così detti stati a diritto amministrativo, si pensi al rispetto dei diritti quesiti, alla proporzionalità tra atto e scopo perseguito, alla buona amministrazione.

Spesso la Corte di Giustizia è giunta ad assumere come proprio un principio generale “comune agli ordinamenti degli Stati membri”, ancorché si trattasse nello specifico di principio rinvenibile soltanto in alcuni degli ordinamenti.

È poi accaduto che questi principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri, pur essendo espressamente contemplati come fonte del diritto comunitario soltanto in tema di responsabilità extracontrattuale ex art. 288 Trattato CE, hanno progressivamente assunto rilievo via, via crescente nella giurisprudenza comunitaria, sino a configurarsi come fonte sussidiaria del diritto comunitario, destinata a colmare le lacune presenti nei Trattati.

Va comunque segnalato che un altro significativo punto d'appoggio è costituito dall'art. 6, 2 co., del Trattato Ue, secondo cui l'Unione rispetta i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e quelli che risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri. Ed invero una significativa chiave di lettura per comprendere il rafforzamento del ruolo dei principi generali la si rinviene nella vicenda attinente alla rilevanza comunitaria dei diritti fondamentali dell'uomo. Originariamente i Trattati comunitari non prevedevano alcunché in merito al rispetto dei diritti fondamentali. Le libertà individuali espressamente garantite erano esclusivamente quelle strumentali agli scopi dei *Trattati*.

In una prima fase la Corte di Giustizia ha cercato di svalutare la rilevanza dei diritti fondamentali dell'uomo e dei diritti riconosciuti dalle Costituzioni dei vari Stati membri, al fine di accentuare l'autonomia ed il primato del diritto comunitario. Tuttavia in una seconda fase la Corte di Giustizia, anche per superare le resistenze di talune Corti Costituzionali, ed in primo luogo di quella tedesca e di quella italiana, è giunta a riconoscere che i diritti fondamentali, quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e dalla Convenzione Europea sulla salvaguardia dei diritti dell'uomo, fanno parte dei principi generali di cui essa deve garantire il rispetto.

Infine la terza, ed attuale, fase è caratterizzata dall'esplicito riconoscimento di tali principi; invero secondo l'art. 6 del Trattato UE, così come modificato dal Trattato di Amsterdam, “l'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri. L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario”.

È quindi evidente la esplicita centralità non solo dei diritti fondamentali garantiti dalla CEDU, ma anche di quelli risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri. L'art. 6 del Trattato UE recepisce quindi la giurisprudenza della Corte di Giustizia che aveva valorizzato tali principi, ma non risolve il problema del modo di intendere le tradizioni comuni.

Sul piano dogmatico si contrappongono due tesi. Da un lato si ritiene che le tradizioni comuni vadano individuate nel denominatore comune tra i parametri di protezione garantiti nei diversi Stati membri; dall'altro si ritiene invece che l'ordinamento comunitario debba offrire la tutela prevista dall'ordinamento nazionale che in concreto assicuri il livello di protezione più elevato.

Dal canto suo la Corte di Giustizia adotta un approccio libero e pragmatico, optando in taluni casi per il criterio del denominatore comune, ma più spesso scegliendo tra le varie esperienze nazionali quella che, alla luce delle esigenze dell'ordinamento comunitario, sembra essere la “*better law*”, altre volte poi la Corte utilizza strumentalmente l'indefinita base delle tradizioni comuni per sviluppare un principio autonomo; certo è che anche quando la Corte pare ispirarsi ai principi comuni a più Stati lo fa senza applicare rigorosamente il metodo comparativo basato sul denominatore comune, avendo comunque cura di evidenziare che il diritto comunitario deriva da una compenetrazione non soltanto economica ma anche giuridica fra gli Stati membri.

L'esplicita valorizzazione dei principi generali nell'art. 6 del Trattato UE porta al definitivo superamento di quelli orientamenti minimalisti secondo cui tali principi assumevano una rilevanza meramente incidentale rispetto al caso deciso, giacché di origine esterna all'ordinamento comunitario.

Tali principi rappresentano indubbiamente uno dei principali fattori o momenti di ravvicinamento e di integrazione degli ordinamenti statali; sia perché, quando effettivamente comuni, costituiscono la necessaria omogeneità di fondo del sistema integrato, sia perché, quando non veramente comuni, in quanto propri di alcuni ordinamenti soltanto, sono in grado di progressivamente espandersi ed imporsi, attraverso la “mediazione” della Corte di Giustizia, all’interno di quegli ordinamenti che non li riconoscono o li riconoscono diversamente. Tanto maggiore sarà il valore che la Corte attribuisce a un principio, tanto maggiore sarà la prospettiva che possa imporsi ed essere riconosciuto in tutti gli ordinamenti statali, e non soltanto con riguardo ai settori comunitari ma in generale: in ciò risiede appunto la forza unificatrice dei principi e della giurisprudenza della Corte.

Quanto alla funzione immediata dei principi generali, a volte si tratta soltanto di criteri di interpretazione, ma il più delle volte essi sono utilizzati al fine di individuare i limiti dell’esercizio di poteri da parte dell’amministrazione nei confronti degli amministrati; o per determinare più in generale la legittimità di un atto o di un comportamento, di una istituzione comunitaria o di uno Stato membro. In ogni caso, si tratta normalmente di parametri di legittimità, dunque di norme idonee a creare diritti ed obblighi.

Si rinvencono quattro gruppi di principi generali: -a) i principi generali esplicitati, o comunque direttamente desumibili, dai Trattati; -b) i principi generali comuni, desumibili dagli ordinamenti degli Stati membri; -c) i principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell’uomo; -d) i principi generali del diritto internazionale.

Ad un primo stadio dell’evoluzione comunitaria, la Corte di Giustizia considerava le norme istitutive delle libertà fondamentali che si sono precedentemente richiamate alla stregua di altrettante applicazioni del divieto di discriminazione in base alla nazionalità, contenuto all’art. 12 del Trattato: in tale prospettiva, con particolare riferimento alla materia tributaria, il vincolo imposto al legislatore nazionale era rappresentato, essenzialmente, dal divieto di differenziare il trattamento dei contribuenti a seconda della loro cittadinanza, o, trattandosi di persone giuridiche, della localizzazione della loro sede sociale.

Successivamente, a seguito di una breve ma relevantissima evoluzione giurisprudenziale, la Corte di Giustizia ha considerevolmente ampliato il contenuto di tale vincolo: attualmente, infatti, le stesse norme, nella lettura datane dal supremo giudice europeo, garantiscono ai nazionali degli Stati membri, e agli enti che abbiano la propria sede al loro interno, la facoltà di muoversi, soggiornare, investire, esercitare un’attività lavorativa, professionale o commerciale, prestare e ricevere servizi, acquistare e cedere beni, disporre e incassare pagamenti, nell’ambito del territorio comunitario, senza subire ingiustificate disparità di trattamento fondate sull’origine nazionale o, in taluni casi, sulla residenza, propria o dei soggetti con i quali si relazionano, il luogo di investimento dei propri capitali, la provenienza o la destinazione dei predetti beni e servizi, e dei pagamenti ricevuti o effettuati.

In altri termini, allo stato attuale il diritto comunitario tutela i soggetti che si avvalgono delle facoltà previste dal Trattato, e che, in tal modo, integrano nella propria situazione uno o più elementi sovranazionali, ed intracomunitari (quali il luogo di lavoro, di investimento, di acquisto di servizi), vietando agli Stati membri di scoraggiare l’esercizio di tali facoltà attraverso l’adozione di norme specificamente riservate a tali categorie, meno favorevoli di quelle applicabili ai soggetti il cui raggio di azione si esaurisce all’interno dell’ordinamento giuridico nazionale di provenienza.

In tale prospettiva, le norme istitutive delle libertà comunitarie finiscono per imporre un vincolo di non discriminazione, che, tuttavia, non si esaurisce in un divieto di ingiustificate disparità di trattamento fondate sulla nazionalità dei soggetti coinvolti, ma si estende a tutte le differenze di disciplina (anche) fiscale, che, senza nessuna giustificazione, penalizzino la fattispecie di rilievo transnazionale rispetto a quella di natura puramente interna, ad esempio attraverso la previsione di un trattamento tributario maggiormente oneroso, o, il che è lo stesso, meno favorevole, qualora la suddetta differenza di trattamento non sia giustificata.

Al fine di delimitare la portata di tale vincolo, occorre allora chiedersi quali siano le ragioni che possano giustificare la previsione di un diverso trattamento delle due predette fattispecie a fini

tributari; a tale proposito, occorre precisare che la Corte di Giustizia non considera tale l'esigenza di preservare il gettito tributario (che potrebbe essere compromesso, ad esempio, dalla concessione di un credito di imposta al contribuente azionista di una società estera, per le imposte versate da quest'ultima in un differente Stato membro, che pure è stata ritenuta dai giudici europei necessario ai fini della conformità del sistema nazionale al diritto comunitario), mentre ammette, in via di principio, disparità di trattamento fondate sulla necessità di combattere possibili fenomeni di elusione o evasione fiscale, purché le relative misure di prevenzione o contrasto rispettino il principio di proporzionalità, ossia non eccedano quanto necessario al raggiungimento del loro scopo (in tale prospettiva, la Corte tende a considerare incompatibili con il diritto comunitario tutte le presunzioni generalmente applicabili, senza possibilità di prova contraria).

In termini generali, può dirsi che, sino ad oggi, la Corte di Giustizia si è dimostrata maggiormente incline alla tutela delle esigenze derivanti dal processo di implementazione del mercato unico – *i.e.* alla attuazione delle libertà comunitarie – , piuttosto che alle – pur presenti e condivisibili – esigenze di controllo e gettito dei singoli Stati membri.

Ciò si comprende e, in parte, si giustifica, in considerazione del contenuto delle norme che il giudice europeo si trova ad applicare, e della sostanziale assenza, nelle fonti comunitarie, di espliciti riferimenti a principi quali la solidarietà sociale, la capacità contributiva e l'uguaglianza sostanziale, invece presenti - e preponderanti - negli ordinamenti e nelle Carte costituzionali della maggior parte degli Stati membri. Ne consegue che, verosimilmente, il più o meno latente contrasto tra esigenze comunitarie e nazionali potrebbe essere sanato solo da un intervento del legislatore comunitario, volto a consacrare anche a livello europeo alcuni fondamentali valori che da sempre caratterizzano gli ordinamenti nazionali coinvolti dal processo di integrazione.

Inoltre, appare necessario il riferimento, sia pure breve, ad una questione tanto attuale quanto controversa, quale quella del c.d. *divieto di abuso del diritto comunitario*. In prima battuta, si può affermare che in base a tale principio è preclusa ai singoli la possibilità di avvalersi abusivamente delle norme di legge comunitarie, ossia di farne un uso distorto, contrario allo spirito delle stesse disposizioni.

Tale principio non è codificato in maniera generale da nessuna disposizione del Trattato istitutivo, ma è previsto con riguardo ad alcune fattispecie specifiche e circoscritte; ad esempio, con riferimento alla disciplina delle operazioni straordinarie transfrontaliere di cui alla già richiamata direttiva n. 434 del 1990, ed ai vantaggi da essa previsti, o alla normativa che regola la distribuzione di dividendi fra società stabilite in Stati membri differenti, contenuta nella direttiva n. 435 del 1990, il legislatore comunitario ha accordato a quello interno la facoltà di adottare misure idonee ad evitare l'utilizzo abusivo di tali norme di favore, e delle disposizioni nazionali che ne recepiscono il contenuto all'interno dei singoli Stati membri.

La Corte di Giustizia, da parte sua, ha da tempo affermato l'esistenza di un generale principio comunitario in base al quale "L'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario" (cfr., fra le altre, CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*).

Tale regola trova applicazione anche in ambito fiscale; i giudici europei hanno infatti affermato la necessità di disconoscere i vantaggi (quali detrazioni, riduzioni o differimenti di imposta) derivanti al singolo dall'utilizzo abusivo del diritto comunitario, che si perfeziona al ricorrere di due circostanze: (i) che il comportamento del singolo sia oggettivamente "*essenzialmente*" diretto al conseguimento di un risparmio di imposta o di un vantaggio fiscale, e che (ii) il conseguimento di tale vantaggio sia contrario all'obiettivo per cui quella norma è stata posta.

Il dubbio che si è posto, a seguito di alcuni recenti interventi della Corte di Cassazione italiana, è se il divieto di abuso del diritto, e la regola del disconoscimento dei vantaggi tributari abusivamente conseguiti dal contribuente che ne deriva, possa trovare applicazione anche nel caso in cui l'utilizzo

abusivo riguardi non una norma comunitaria, o la disposizione nazionale che la recepisce, ma una disposizione di diritto interno.

Dopo alcuni oscillamenti, la dottrina e la giurisprudenza appaiono oggi consolidate nel circoscrivere l'efficacia del divieto affermato dalla Corte di Giustizia al solo diritto comunitario; il che comporta che, in assenza di specifiche norme di diritto interno che vietino l'abuso del diritto nazionale, nel nostro ordinamento trova applicazione una sanzione diretta a reprimere, in via generale, l'utilizzo distorto delle norme comunitarie, mentre l'abuso del diritto tributario interno non dovrebbe comportare, di per sé, il disconoscimento dei vantaggi che ne derivano. La nostra Corte di Cassazione, tuttavia, avendo abbandonato il riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha fondato la possibilità di disconoscere i risparmi di imposta derivanti da comportamenti abusivi delle norme tributarie interne sull'art. 53 della Costituzione, che impone il concorso di tutti alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva; anche tale orientamento, occorre dire, non è andato esente da critiche.

A tale situazione cerca oggi di porre rimedio il legislatore italiano, attraverso l'introduzione di un generale divieto di abuso delle norme tributarie (anche) interne; i diversi progetti di legge presentati a tal fine sono, al momento, ancora allo studio delle commissioni parlamentari.

Le libertà di circolazione.

La politica fiscale non rientra tra i compiti dell'Unione Europea e della Comunità Europea, altrettanto dicasi per le garanzie in tema di azione amministrativa, per la tutela giurisdizionale ecc.

L'Unione si prefigge i seguenti obiettivi:

- promuovere un progresso economico e sociale ed un elevato livello di occupazione e pervenire a uno sviluppo equilibrato e sostenibile, in particolare mediante la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale e l'instaurazione di un'unione economica e monetaria;
- affermare la sua identità sulla scena internazionale, in particolare mediante l'attuazione di una politica estera e di sicurezza comune;
- rafforzare la tutela dei diritti e degli interessi dei cittadini dei suoi Stati membri mediante l'istituzione di una cittadinanza dell'Unione;
- conservare e sviluppare l'Unione quale spazio di libertà, sicurezza e giustizia in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione e la lotta contro la criminalità;
- mantenere integralmente l'*acquis* comunitario e svilupparlo al fine di valutare in quale misura si renda necessario rivedere le politiche e le forme di cooperazione instaurate dal presente trattato allo scopo di garantire l'efficacia dei meccanismi e delle istituzioni comunitarie (art. 2, Tratt. UE).

La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune, di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni (artt. 3 e 4 Tratt. CE), uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri (art. 2, Tratt. CE).

Tanto premesso è evidente che il diritto comunitario si occupa della fiscalità nei soli limiti in cui essa costituisce un ostacolo al raggiungimento dei suindicati fini, all'uopo incidendo sugli ordinamenti tributari nazionali mediante diverse modalità:

- in primo luogo è espressamente previsto il divieto, fra gli Stati membri, di dazi doganali e di restrizioni quantitative all'entrata ed all'uscita delle merci, come pure di tutte le altre misure di effetto equivalente (art. 3 lett. a, Tratt. CE). A salvaguardia della libera circolazione delle merci, l'art. 23 del Trattato CE stabilisce che la Comunità è fondata su un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali

all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune; dell'unione doganale si occupano poi gli artt. 25 e seg. Gli artt. 90, 91 e 92 del Trattato CE contengono ulteriori disposizioni fiscali di portata strumentale ed integrativa rispetto al prioritario obiettivo della libera circolazione delle merci. Si tratta di disposizioni che si affiancano al divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente e che hanno lo scopo di salvaguardare la libera circolazione delle merci in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri. In sostanza viene garantita l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza tra merci nazionali e merci importate;

- vaste aree della fiscalità nazionale sono poi direttamente modellate dal diritto comunitario che incide sulla struttura e sulla funzione dei diversi tributi mediante l'armonizzazione o il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri.

Spicca l'art. 93 del Trattato CE, che prevede l'armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed alle altre imposte indirette, nella misura in cui tale armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Si tratta dei più immediati riflessi fiscali delle libertà economiche fondamentali poste dall'art. 14 del Trattato CE, secondo cui –ed è appena il caso di evidenziare, ben oltre l'angusta area della fiscalità indiretta- il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi, e dei capitali.

Si evidenziano poi gli artt. 94 e 95 del Trattato CE, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato comune (il par. 2 dell'art. 95 evidenzia la rilevanza della fiscalità), e l'art. 293 del Trattato CE che impegna gli Stati membri (e non la Comunità) alla eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno del mercato comunitario.

- in alcuni casi il diritto comunitario pone dei principi che caratterizzano una determinata politica comunitaria, ma che al tempo stesso debbono essere osservati laddove la fiscalità concorra all'attuazione di tali politiche.

Si pensi alla importante politica della Comunità in materia ambientale, di cui all'art. 174 del Trattato CE, fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio "chi inquina paga".

Il divieto di aiuti di stato.

Il divieto di aiuti di stato di cui all'art. 87, collocato fra le norme del Trattato istitutivo poste a tutela della concorrenza, nell'ottica di evitare che il libero gioco della stessa all'interno del mercato unico sia falsato dall'azione dei legislatori nazionali - o regionali - che accordino sussidi di varia natura agli attori economici stabiliti sul proprio territorio, afferma, in via generale, l'incompatibilità con il diritto comunitario degli interventi pubblici diretti a favore di "talune imprese o produzioni".

Tale incompatibilità riguarda le misure di sostegno che, congiuntamente, siano finanziate mediante risorse pubbliche, siano selettive – ossia si rivolgano specificamente soltanto ad alcuni settori o categorie di operatori attivi all'interno dello Stato membro (o di una sua zona specifica) - e siano idonee ad incidere, anche solo potenzialmente, sulla concorrenza intracomunitaria; tale ultima circostanza esclude che possano essere ritenuti incompatibili con l'art. 87 del Trattato gli interventi a favore di attività o produzioni per le quali non esiste, né potrebbe verosimilmente esistere, un autentico mercato comunitario, mentre devono essere ritenuti vietati, in via di principio, i sussidi sotto qualunque forma erogati alle imprese appartenenti ad un settore in cui siano attivi anche operatori stabiliti in Stati membri differenti, e ciò indipendentemente dalla circostanza che i destinatari della misura di sostegno svolgano la propria attività, in concreto, unicamente in ambito nazionale.

Il divieto sancito dal legislatore europeo assume particolare rilievo in ambito tributario, in quanto la possibilità che la concessione di un'agevolazione fiscale integri gli estremi di un aiuto di stato è da tempo pacificamente ammessa dalla giurisprudenza comunitaria: con riguardo a tali misure, infatti, non vi sono dubbi né quanto alla provenienza statale delle risorse che le finanzia, né circa il fatto che esse si configurino come un vantaggio per le imprese beneficiarie, in quanto hanno quale effetto quello di alleviare il carico fiscale che esse sopporterebbero in assenza dell'agevolazione. Tali considerazioni valgono a prescindere dalla forma che gli incentivi fiscali concretamente assumano, potendo configurarsi indifferentemente come crediti di imposta, deduzioni, detrazioni, esenzioni, differimenti del pagamento o riduzioni del debito tributario.

Dal punto di vista dei soggetti cui gli aiuti pubblici potenzialmente incompatibili con il Trattato sono destinati, ossia le imprese, occorre precisare che la relativa nozione appare più ampia di quella accolta dal legislatore (fiscale) interno. È un principio consolidato della giurisprudenza comunitaria, infatti, quello secondo cui non impedisce l'applicazione del divieto di aiuti di stato, in primo luogo, il fatto che il destinatario della misura di sostegno pubblico svolga un'attività in ambito sociale, qualora nel medesimo settore siano attivi anche operatori che agiscono per fini di lucro, e che, conseguentemente, la concorrenza possa risultarne falsata; del pari ininfluenti, ai fini dell'affermazione della potenziale soggezione delle agevolazioni nazionali al divieto di aiuti pubblici alle imprese, sono lo statuto giuridico-formale dell'ente destinatario dell'agevolazione, così come le modalità mediante le quali esso è finanziato.

Vero è che, comunque, il divieto imposto dall'art. 87 ha carattere relativo; il legislatore comunitario ha infatti previsto alcune deroghe, anche nell'ottica di promuovere quello "sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche nell'insieme della Comunità" che l'art. 2 del Trattato istitutivo indica fra i compiti delle istituzioni europee. Le eccezioni al divieto sono contenute, in particolare, ai paragrafi 2 e 3 dello stesso art. 87, i quali individuano, rispettivamente, gli aiuti che, in considerazione della loro finalità, sono ritenuti di per sé compatibili con il Trattato, e gli interventi pubblici che, sempre avuto riguardo allo scopo perseguito mediante la loro istituzione, "possono considerarsi compatibili con il mercato comune".

La concessione dei secondi presuppone, in via di principio, l'attivazione e il perfezionamento di una specifica procedura prevista dal successivo art. 88, e, comunque, la previa approvazione da parte della Commissione europea.

Al di fuori di tali ipotesi, allorché l'agevolazione fiscale sia giudicata incompatibile con il Trattato ai sensi dell'art. 87, le istituzioni comunitarie possono ordinarne la soppressione e imporre allo Stato membro il recupero delle risorse erogate – attraverso la mancata o parziale riscossione dell'imposta – alle imprese beneficiarie, senza che, in linea di principio, esse possano invocare il proprio legittimo affidamento nella normativa nazionale di agevolazione.

Il diritto comunitario secondario.

Il legislatore europeo si è avvalso del proprio potere di dettare norme di contenuto (anche) tributario in primo luogo in materia doganale e agricola – settori nei quali dispone di competenza esclusiva sin dalla nascita della Comunità - attraverso l'emanazione di regolamenti quali il Codice doganale comunitario (Regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992) e i regolamenti in materia di prelievi agricoli (v., ad esempio, i Regolamenti 4 aprile 1962, n. 19 e 13 giugno 1967, n. 120); in materia di imposte indirette, con l'istituzione e la disciplina, mediante direttive, dell'imposta sul valore aggiunto, in conformità a quanto previsto dall'art. 93 del Trattato, che attribuisce al Consiglio il potere di armonizzare le legislazioni nazionali relative "alle imposte sulla cifra di affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette", nella misura in cui tale armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato unico; nell'ambito della fiscalità diretta, con l'approvazione di alcune direttive destinate ad uniformare la disciplina prevista dai singoli ordinamenti nazionali con riferimento a fattispecie particolarmente coinvolte dal processo di integrazione europea (si vedano, ad esempio, la Direttiva n. 90/434/CEE del 23 luglio 1990 sulle operazioni straordinarie transfrontaliere, e la Direttiva n. 90/435/CEE,

anch'essa del 23 luglio 1990, sulle distribuzioni di utili tra società residente in differenti Stati comunitari), in conformità a quanto previsto dall'art. 94 dello stesso Trattato istitutivo, che riconosce al Consiglio il potere di stabilire direttive volte al "ravvicinamento" delle disposizioni nazionali "che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune", fra le quali possono rientrare anche quelle in materia di imposizione diretta.

L'azione impositiva.

Il fenomeno è estremamente significativo, ma di difficile percezione, anche perché si realizza attraverso la diretta incidenza sulla disciplina e sullo svolgimento dell'azione amministrativa generale, piuttosto che sull'imposizione tributaria.

Invero, il diritto comunitario si occupa espressamente dei soli profili sostanziali della fiscalità, e ciò limitatamente a taluni settori ben definiti e strettamente funzionali alla realizzazione degli obiettivi della Comunità, al di là dei quali la sovranità degli Stati membri risulta estremamente riottosa nell'accettare ulteriori limitazioni.

Viceversa molto più ampia è l'area di incidenza del diritto comunitario rispetto al diritto amministrativo, e soprattutto tale area ricomprende anche rilevanti segmenti dell'azione amministrativa e della giustizia amministrativa, o per via diretta, o per via indiretta mediante la giurisprudenza comunitaria che si occupa frequentemente di controversie sostanzialmente amministrative nell'ambito dell'ampia tipologia delle azioni esperibili dinanzi al Tribunale di primo grado ed alla Corte di Giustizia, mentre per la materia tributaria la quasi totalità degli interventi della giurisdizione comunitaria è limitata alle questioni pregiudiziali interpretative. Conseguentemente si assiste alla formazione di un diritto amministrativo europeo di indubbia rilevanza anche per quanto riguarda le connessioni tra azione amministrativa e giustizia amministrativa, mentre il diritto tributario comunitario resta (apparentemente) impantanato, condizionato com'è da un lato dall'ormai esauritasi forza propulsiva dell'armonizzazione ex art. 93 Tratt. CE, e dall'altro dal prevalere degli egoismi e delle sovranità statali che ostacolano il ravvicinamento ex artt. 94 e 95 Tratt. CE; il tutto, comunque, in un contesto in cui laddove gli Stati membri hanno rinunciato alla piena sovranità fiscale lo hanno fatto circoscrivendo l'impatto del diritto comunitario ai soli profili sostanziali.

L'importanza del diritto amministrativo europeo è poi certamente dovuta al fatto che esiste un'articolata e complessa struttura amministrativa della Comunità (retta per l'appunto direttamente dal diritto amministrativo comunitario), mentre altrettanto non può dirsi per la fiscalità comunitaria, giacché le amministrazioni finanziarie dei vari Stati membri continuano a gestire direttamente non soltanto i tributi armonizzati ma anche l'applicazione e la riscossione dei tributi costituenti risorse proprie della Comunità.

Ciononostante le pubbliche amministrazioni nazionali hanno assunto il compito di attuatrici del diritto comunitario, per cui si è acutamente parlato di amministrazioni strutturalmente nazionali, funzionalmente comunitarie, essendo il diritto amministrativo nazionale mobilitato per la cura di interessi pubblici comunitari, e tale fenomeno si verifica anche nel settore della fiscalità, sia per quanto riguarda le risorse proprie della Comunità, sia per quanto riguarda la corretta applicazione delle direttive e quindi la gestione dei tributi armonizzati.

Si può quindi ipotizzare che posta la sussunzione dell'azione impositiva nell'ambito più generale dell'azione amministrativa, sia identificabile un flusso, anche in ambito comunitario, di principi e modelli di tutela dall'area dell'azione amministrativa e della giustizia amministrativa all'area dell'azione impositiva e della tutela del contribuente.

Tuttavia non può essere trascurato anche un altro canale dell'integrazione giuridica europea, quello che per quanto riguarda il diritto tributario sostanziale è stato identificato come convergenza spontanea, ed invero la concorrenza fiscale tra gli Stati comporta un processo naturale di armonizzazione delle diverse legislazioni, in quanto il continuo processo di riforma dei sistemi fiscali, per renderli più competitivi, implica una generale e naturale uniformazione delle legislazioni stesse.