

Sui principi del diritto tributario internazionale: considerazioni critiche e profili ricostruttivi (*)

On the Principles of International Tax Law: Critical Reflections and Reconstructive Perspectives

di Francesco Farri - 19 febbraio 2026

Abstract

L'articolo affronta il tema dei principi del diritto tributario internazionale, evidenziando anzitutto il carattere polisemico di tale nozione e il perimetro sfrangiato che a essa conferisce l'ampia diffusione del *soft law* internazionale. Si argomenta che allo stato attuale si ritiene difficile configurare l'esistenza di norme di diritto internazionale generale, anche consuetudinarie, stante la dubbia configurabilità del requisito della *opinio iuris*. Si rivolge, poi, l'analisi al diritto europeo e alle influenze che i principi da esso affermati giocano sul diritto interno degli Stati e, in particolare, del diritto italiano: si analizzerà, in questa prospettiva, il rilievo che assume il principio di attribuzione e competenze sancito dai Trattati e la possibile rilevanza della sovratrasposizione unilaterale del diritto europeo da parte del diritto interno. Si conclude che, per affrontare le sfide della fiscalità globale, appare opportuno affinare e perfezionare i modelli – anzitutto convenzionali – posti a disposizione dal diritto internazionale, ma non appare comunque opportuno un ulteriore spostamento del baricentro regolativo della fiscalità internazionale al di sopra dei confini degli Stati nazionali.

Parole chiave: diritto tributario internazionale, principi generali del diritto internazionale, diritto internazionale consuetudinario, principi del diritto tributario europeo

Abstract

The article addresses the principles of international tax law, highlighting first the polysemic nature of this concept and the frayed perimeter conferred upon it by the widespread use of international soft law. The discussion centers on the argument that, at present, it is challenging to establish the existence of norms of general international law, including customary ones, due to the uncertain applicability of the requirement of opinio iuris. The analysis then turns to European law and the influence its principles have on the domestic law of States, particularly in the case of Italian law. From this perspective, the article examines the significance of the principle of attribution and competences enshrined in the Treaties, as well as the potential relevance of unilateral over-transposition of European law by State domestic law. The article concludes that, to address the challenges of global taxation, it seems appropriate to refine and fine-tune the models – primarily treaty ones – provided for

by international law; however, a further shift in the regulatory focus of international taxation beyond the borders of national States does not seem appropriate.

Keywords: *International tax law, general principles of international law, international customary law, principles of European tax law*

SOMMARIO: 1. Considerazioni preliminari. - 2. I principi del diritto internazionale tributario. - 3. I principi del diritto tributario internazionale italiano. - 4. I principi del diritto tributario dell'Unione Europea. - 5. I principi derivanti dal sistema CEDU. - 6. Conclusioni e prospettive future.

1. Lo svolgimento di una riflessione sul tema dei principi del diritto tributario internazionale richiede l'effettuazione di una serie di precisazioni preliminari. La risoluzione di esse in un senso piuttosto che nell'altro, infatti, si presta a incidere in modo significativo sul campo d'indagine e sulle conclusioni che si possono trarre sull'argomento.

(A) Una prima precisazione preliminare attiene alla delimitazione dell'ambito oggettivo dell'indagine. Come noto, infatti, esiste una distinzione fra il campo del diritto tributario internazionale e il campo del diritto internazionale tributario. Il primo è costituito da un *corpus* normativo di diritto interno e ha ad oggetto quelle norme di diritto nazionale che si occupano di regolare, dal punto di vista unilaterale del diritto interno, fenomeni tributari che presentano elementi di transnazionalità. Il secondo, il diritto internazionale tributario, è costituito dalle norme di fonte internazionale, o comunque sovranazionale, che disciplinano rapporti di natura tributaria.

Vero è che la parte preponderante delle norme di diritto internazionale tributario trova applicazione nei singoli ordinamenti soltanto nella misura in cui è recepita da norme di diritto interno, come sono ad esempio le leggi di ratifica dei Trattati internazionali. Rimangono, però, pur sempre fermi: il diverso rango di esse, anche in termini di norme interposte, come testimoniato per l'ordinamento italiano dall'art. 117, comma 1, Cost.; il carattere non unilateralmente deciso dei contenuti della regolamentazione che esse recano; una forma di vincolatività di tali norme anche al di fuori dell'ordinamento nazionale.

Ai fini dello svolgimento della presente riflessione, la distinzione tra diritto tributario internazionale e diritto internazionale tributario non riveste carattere meramente teorico o descrittivo: a tale distinzione, infatti, si collegano precise conseguenze giuridiche quando si tratti dell'enucleazione dei principi operanti in tali comparti e della definizione della giuridica vincolatività di essi.

(B) Una seconda precisazione preliminare attiene al livello di "internazionalità" cui l'indagine si rivolge. Se per "internazionalità" si intende, genericamente, la provenienza da un contesto in certa misura esterno rispetto all'ambito nazionale, nel concetto rientrano certamente anche i profili attinenti al diritto europeo e la galassia del *soft law* sovranazionale, salvo, naturalmente, verificare se quest'ultima possa o meno essere ascritta al "diritto" propriamente inteso.

Dalla soluzione di tale questione terminologica preliminare discendono ricadute anche sul tema precedentemente trattato. In particolare, se si intende il concetto di “internazionalità” in questa accezione ampia, nell’ambito del diritto internazionale tributario devono studiarsi, non soltanto le Convenzioni internazionali che hanno un oggetto tributario, ma anche quelle norme elaborate da ordinamenti od organizzazioni sovranazionali che si occupano di temi tributari. Può trattarsi di sistemi sovranazionali dotati di maggiore o minore vincolatività giuridica, passando dal grado di massima vincolatività giuridica (come l’Unione Europea), a un grado intermedio (come l’ONU o il Consiglio d’Europa), al livello di produzione di *soft law* (come l’OCSE). Val quanto dire che, pur essendo la produzione giuridica di tali consessi talora talmente ampia e caratteristica da assumere un’identità ordinamentale sua propria, come avviene per il diritto tributario europeo, anch’esso dovrebbe essere preso in considerazione studiando il tema dei principi del diritto internazionale tributario, se si accede a una nozione ampia del concetto di “internazionalità”.

Se dal piano definitorio si scende al merito, peraltro, si può osservare come sussista una elevata promiscuità e un significativo grado di sovrapposizione fra i principi che sono desumibili dalla produzione giuridica in materia tributaria di tali diversi consessi sovranazionali, essendo ad esempio costante l’osmosi fra i lavori dell’OCSE e le iniziative tributarie dell’Unione Europea.

(C) Una terza precisazione preliminare attiene all’interpretazione da darsi, ai presenti fini, al concetto di “diritto”: se, cioè, esso debba comprendere unicamente il *corpus* delle norme giuridicamente vincolanti, da qualsiasi fonte provengano, sia essa legislativa, amministrativa o giudiziaria, oppure anche il più ampio e variegato *corpus* del *soft law*. Il problema è delicato in quanto la produzione di *soft law* da parte di organismi sovranazionali è particolarmente copiosa e pervasiva in questa materia e sempre più spesso traccia un percorso sul cui solco successivamente si pone il diritto positivo.

Pertanto, nel momento in cui si intende svolgere una riflessione sui “principi del diritto” in questa materia, il *soft law* internazionale può assumere un certo rilievo: pur non costituendo “diritto” nel senso proprio del termine, infatti, il *soft law* costituisce fonte di ispirazione per il “diritto” in senso stretto e, dunque, può fungere talora come una sorta di esplicitazione dei principi che lo conformano, oltre ad assumere la valenza interpretativa propria delle opinioni dottrinali autorevoli nell’ambito del diritto internazionale.

(D) Una quarta precisazione, che è forse la più delicata, attiene infine all’accezione di “principio” che si intende assumere ai fini della disamina. Il tema, come noto, si presta a una trattazione assai ampia sotto il profilo dogmatico e non può dirsi aver raggiunto una sistemazione concettuale definitiva, molti essendo ancora i profili oggetto di discussione da parte della dottrina.

In particolare, al “principio” può o meno riconoscersi la natura di norma giuridica in senso tecnico. Per “norma” deve intendersi l’attribuzione di una qualificazione a un atto o un fatto della vita, in modo tale che a esso si colleghino delle conseguenze rilevanti sul piano giuridico. Le norme possono distinguersi sulla base di molteplici

criteri e, per quanto di interesse, per il diverso perimetro di estensione dell'attribuzione della qualificazione che ne costituisce oggetto, ovvero per il diverso perimetro di estensione della tipologia di atti o fatti cui la qualificazione si riferisce: è in relazione a questo parametro che possono distinguersi, fra le norme giuridiche, le "regole", aventi perimetro più ristretto, e i "principi", aventi perimetro più ampio. Come ogni distinzione concettuale, anch'essa risulta in certa misura relativa e convenzionale. Tuttavia, è ormai invalsa tanto nella dogmatica quanto nella prassi giuridica.

Se si adotta una tale concezione di "principio" come norma giuridica, tutta la congerie di affermazioni di carattere generale sulla "*governance*" dei fenomeni tributari che producono le organizzazioni sovranazionali senza che, tuttavia, a tali affermazioni si colleghino conseguenze giuridiche vincolanti per gli ordinamenti non dovrebbero rientrare nel perimetro di indagine. Esse, infatti, pur indubbiamente rilevanti nel dibattito scientifico e politico planetario, assumerebbero una natura pre-giuridica o para-giuridica o, al più, una valenza interpretativa di un fenomeno giuridico *aliunde* fondato. Il tema, lungi dall'essere teorico, assume piena rilevanza pratica, se si pensa che ha costituito il discrimine sulla base del quale la Corte di Giustizia ha deciso il caso *Fiat Chrysler Finance Europe*¹.

In tale ipotesi, infatti, la Commissione Europea aveva ritenuto avere valenza precettiva per l'ordinamento europeo il "principio" dell'*arm's length* così come declinato dal programma di azioni anti-BEPS dell'OCSE: per questa via, aveva contestato una infrazione al Lussemburgo nella misura in cui, non avendo recepito tali contenuti nella propria legislazione interna e avendo emanato *tax rulings* conformi alla propria legge nazionale ma non al principio delineato dall'OCSE, avrebbe favorito aiuti di Stato illegittimi secondo il diritto europeo. La Corte di Giustizia, al contrario, ha precisato che, mancando il recepimento a livello europeo delle proposte dell'OCSE in materia, a esse non può ascriversi la valenza di "principio" vincolante per gli ordinamenti.

Tirando le fila delle considerazioni sopra svolte, la più opportuna modalità di trattazione del tema dei principi del diritto tributario internazionale sembra quella che si concentra sui principi giuridicamente vincolanti per gli ordinamenti, escludendo quindi l'ampio panorama del c.d. *soft law*, che verrà peraltro comunque considerato in via incidentale con funzione ermeneutica² e come frequente fonte di ispirazione di norme che poi gli ordinamenti decidono di adottare³.

Fra i principi giuridicamente vincolanti, dovranno valutarsi anzitutto quelli emergenti dal diritto internazionale, poi quelli emergenti dal diritto nazionale che si occupa di fattispecie a rilevanza transnazionale e, infine, quelli degli ordinamenti giuridici sovranazionali aventi competenze in materia tributaria. A quest'ultimo riguardo, per ragioni di rilevanza per il nostro ordinamento si prenderanno in considerazione nella presente sede essenzialmente l'ordinamento dell'Unione Europea e quello cui danno vita Consiglio d'Europa e Corte Europea dei Diritti Umani, fermo restando che anche altri ordinamenti potrebbero essere presi in considerazione, come ad esempio quello del Mercosur o quello cui dà vita la Corte interamericana dei diritti umani.

2. Nel campo del diritto internazionale, il concetto di “principio” può assumere accezioni molteplici, riconducibili essenzialmente a un duplice paradigma⁴.

(A) Da un lato, vi è il *corpus* dei principi che formano il c.d. diritto internazionale generale: schematicamente, tali principi suddividersi fra principi generali, a loro volta composti dai principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili e i principi generali propri del diritto internazionale, e semplici principi consuetudinari.

Non è semplice rilevare se alcuni principi, magari emergenti da una molteplicità di Convenzioni internazionali sottoscritte dagli Stati o da una molteplicità di ordinamenti nazionali, possano o meno annoverarsi a una delle suddette categorie. Ciò vale in particolar modo per i principi attinenti alla materia tributaria, caratterizzata da un marcato tecnicismo e da un deciso collegamento fra fenomeno regolato e fondamento della sovranità statale.

Dalle analisi comparative, emerge effettivamente che una serie di principi attinenti alla materia tributaria ricorrono nella normativa nazionale di molti Stati, seppure con diversi contenuti: si tratta sia di principi attinenti all'imposizione tributaria in quanto tale, come ad esempio il principio della riserva di legge e il principio di ragionevolezza dell'imposizione, sia di principi attinenti all'applicazione dei tributi ai fenomeni transnazionali, come ad esempio il principio del collegamento territoriale, nella forma della residenza o della fonte.

Tuttavia, è altrettanto vero che non risultano, allo stato, precedenti in cui l'art. 38, comma 1, lett. c) dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia sia stato attivato per questioni attinenti alla materia tributaria. Neppure il precedente *Lotus case*⁵, che viene spesso invocato al riguardo, attiene alla materia tributaria: è vero che esso afferma principi di ragionevolezza e collegamento territoriale, che certamente possono venire in rilievo per i rapporti tributari, ma lo fa in un ambito diverso da quest'ultimo e con un livello di generalità tale da non poter esser adottato per confermare che anche le relative declinazioni specificamente attinenti alla materia tributaria possano assurgere al livello di principi del diritto internazionale generale. Lo stesso dicasi per il caso *Nottebohm*⁶.

Naturalmente, la circostanza che un principio di diritto non sia stato sancito da pronunce giurisdizionali non significa automaticamente che esso non esista. Cionondimeno, si tratta di un dato di cui tener conto nella complessa e incerta opera esegetica di cui si discute.

Considerazioni analoghe valgono per quanto attiene alla rilevazione dell'esistenza del diritto consuetudinario. Neppure le indicazioni contenute nelle Sedici Conclusioni redatte dalla Commissione di Diritto Internazionale delle Nazioni Unite nel 2018 consentono di delineare con certezza se i principi desumibili dall'ampio *corpus* delle Convenzioni internazionali in materia tributaria, e che meglio si descriveranno nel successivo punto B), abbiano i requisiti per assurgere a vera e propria consuetudine di diritto internazionale. Se, infatti, è sicura la sussistenza del requisito della *diuturnitas*, è incerta quella altrettanto fondamentale della *opinio iuris*, cioè del fatto che l'azione degli Stati nelle relazioni internazionali si conformi a determinati principi, non

soltanto per ragioni di diritto interno nazionale o collegato a organizzazioni sovranazionali territoriali di cui sono parte, ma anche perché riconoscono a essi una forma di doverosità secondo il diritto internazionale.

Tale requisito appare francamente mancare nella materia tributaria, poiché la materia tributaria è una di quelle in cui gli Stati conservano nel modo più fermo le prerogative della propria sovranità. Ciò va oltre al tema dello Stato persistente obiettore⁷, che non intende sottoporsi a determinate norme consuetudinarie, ma riguarda anche gli Stati che a tali norme decidono di sottostare, risultando tale decisione generalmente corrispondente a ragioni di interessi nazionali e non, almeno allo stato, di rispondenza a una forma di doverosità sul piano delle relazioni internazionali.

In questa prospettiva, non sembra rilevante il dato fattuale, per cui uno Stato possa trovarsi di fatto nella posizione di dover recepire una norma per non trovarsi isolato o per evitare conseguenze negative di altro genere: questa, infatti, è pur sempre una valutazione di puro interesse nazionale, che di per sé non costituisce indice del riconoscimento del carattere giuridicamente doveroso della norma.

Come esattamente rilevato dalla dottrina, del resto, *«lo sviluppo del diritto internazionale consuetudinario nella materia tributaria è stato fortemente ostacolato dalla funzione svolta dagli organi depositari della volontà popolare, che hanno sempre mantenuto il controllo sulle prestazioni patrimoniali imposte all'interno del rispettivo ordinamento giuridico. In questo senso può affermarsi che il valore della fonte normativa tributaria espresso dal principio di legalità sia strutturalmente incompatibile con le dinamiche di formazione della consuetudine»*, fatta eccezione per alcuni marginali profili come quelli attinenti alla *«immunità degli agenti diplomatici e consolari nell'esercizio delle proprie funzioni»*⁸.

Ciò che appare relativamente sicuro, invece, è che non esistono norme di ius cogens internazionale attinenti alla materia tributaria. Se si assume, infatti, la definizione di ius cogens contenuta nell'art. 53 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969, è agevole rilevare che anche ai principi più diffusi nella prassi internazionale, come quello del collegamento territoriale e del principio di limitazione della doppia imposizione, sono liberamente derogabili e modulabili nelle Convenzioni fra gli Stati.

(B) Accanto ai principi generali del diritto internazionale esistono naturalmente i principi che possono essere tratti dalla trama delle Convenzioni internazionali che avvincono gli Stati che desiderano sottoscriverle e ratificarle.

In questo senso, numerosissime essendo le Convenzioni internazionali in materia tributaria, altrettanto numerosi sono i principi che si possono trarre da esse, sia in termini di norme formulate in maniera talmente ampia da porsi a cavallo del confine teorico fra regole e principi, sia in termini di norme generali desumibili per via di astrazione da una serie di norme di dettaglio, alla stregua di minimo comune denominatore fra esse.

Nelle varie Convenzioni, i principi sono declinati naturalmente in modo diverso, ma ricorrono comunque degli schemi comuni. In molti casi, peraltro, essi risultano il frutto del recepimento di proposte di *soft law*. Ciò vale in particolare per i principi che

emergono dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che nella maggior parte dei casi recepiscono il Modello di Convenzione predisposto dall'OCSE.

In questo ambito, centrali risultano in particolare il principio del collegamento ragionevole (*genuine link*) fra ricchezza tassata e territorio dello Stato che impone il tributo, noto appunto come principio del collegamento territoriale, e il principio volto a limitare i casi di doppia imposizione della medesima ricchezza da parte di Stati diversi con entrambi i quali essa sia collegata. A essi si aggiunge il principio della collaborazione fra gli Stati contraenti per le questioni attinenti al recupero dei tributi⁹ e alla risoluzione amichevole delle possibili controversie in materia tributaria¹⁰.

Nell'ambito del principio del collegamento territoriale, due sono a loro volta i sub-principi fondamentali desumibili dalla trama delle Convenzioni contro le doppie imposizioni: il principio del collegamento personale, specialmente secondo il criterio della residenza¹¹, e il principio del collegamento reale o della fonte, a sua volta diversificato a seconda delle tipologie di reddito, e che si traduce ad esempio per il reddito d'impresa nel concetto di stabile organizzazione¹².

A tale duplicazione dei criteri di collegamento territoriali consegue il rischio che una medesima ricchezza sia sottoposta a tassazione per la medesima tipologia di tributo, tipicamente l'imposta sul reddito, in più di uno Stato. Da oltre un secolo gli Stati hanno sempre teso a limitare, nei propri rapporti bilaterali, questo rischio di doppia imposizione, tanto che tale finalità può adesso considerarsi a pieno titolo oggetto di un vero e proprio principio del diritto internazionale tributario pattizio.

Naturalmente, le modalità di declinazione di principio sono diversificate a seconda della tipologia di ricchezza e del rapporto intercorrente fra i singoli Stati, al punto che non appare possibile parlare correttamente di un principio avente a oggetto un vero e proprio "divieto" di doppia imposizione. Infatti, per molte categorie di redditi le stesse Convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono sicuramente la possibilità di imposizione di un medesimo reddito in più di uno Stato, preoccupandosi semmai di mitigare o coordinare tale evenienza. Si pensi, fra i molti, al caso dei *passive income*, materia in cui peraltro si aggiungono ai principi generali o sub-generalis ulteriori sotto-principi settoriali come, ad esempio, quello del beneficiario effettivo. Per questa ragione, appare preferibile parlare di un principio di "limitazione" della doppia imposizione, che indubbiamente emerge dal sistema.

Anche per quanto attiene alle modalità attraverso le quali la limitazione della doppia imposizione internazionale viene giuridicamente realizzata si ravvisano schemi ricorrenti nelle varie Convenzioni, che oscillano fra il metodo dell'esenzione, il metodo della ripartizione della potestà impositiva e il metodo del credito per le imposte pagate all'estero.

Si è già detto, nel precedente punto (A), che la pur così ampia e consolidata diffusione di tali principi nell'ambito del diritto internazionale pattizio non risulta decisiva al fine di rilevare l'esistenza di una vera e propria consuetudine. Al riguardo, del resto, anche le Sedici Conclusioni della Commissione di Diritto Internazionale negano che la circostanza per cui una norma sia recepita in un ampio numero di Trattati possa

considerarsi dirimente al fine di riconoscere la formazione di una consuetudine (cfr. conclusione XI, par. 2).

Sotto altro profilo, la tassazione di ricchezze prive di qualsivoglia collegamento territoriale con lo Stato, prima ancora che contrastante con eventuali principi di diritto internazionale consuetudinario, contrasterebbe con la ragion pratica, essendo in tali casi remota la possibilità di acquisizione del gettito per effetto di quelli che tradizionalmente si definiscono i limiti della norma tributaria nello spazio, e con i principi di diritto tributario internazionale dei vari ordinamenti statuali. Nei casi – per vero non molti – in cui il problema della sufficienza del collegamento territoriale ha superato la rilevanza puramente teorica e si è effettivamente posto nella pratica, esso è stato risolto del resto sulla base del diritto interno (nel caso, interno all’Unione Europea), senza particolari riferimenti, se non di rilievo ipotetico, a principi di diritto internazionale¹³. Ciò che conferma che è quanto meno dubbia la configurabilità di principi di diritto internazionale generale consuetudinario in materia: la stessa Avv. Gen. Kokott, ivi, par. 45, ritiene che «è quindi discutibile ai sensi del diritto internazionale solo l’ipotesi in cui uno Stato eserciti il suo potere impositivo globale su persone o operazioni rispetto alle quali non presenti però alcun nesso», quindi soltanto un principio generalissimo, peraltro sulla base del classico riferimento ai casi *Lotus* e *Nottebohm*, sulla cui scarsa attinenza al sistema tributario si è già avuto modo di soffermarsi nel precedente punto (A).

(C) Accanto al sistema delle Convenzioni bilaterali e dei principi da esse desumibili, le nuove frontiere del diritto internazionale tributario guardano con sempre maggiore interesse alla prospettiva del multilateralismo, ossia delle Convenzioni promosse da organizzazioni sovranazionali e aperte alla sottoscrizione e ratifica da parte di più Stati.

Esse vengono usualmente considerate lo strumento più utile per contrastare il fenomeno della doppia non imposizione, ossia la circostanza per cui gli operatori maggiormente attrezzati, in particolar modo le grandi multinazionali, possono riuscire a dislocare i propri investimenti nei vari Stati in modo tale da sfruttare gli interstizi creati dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni ed evitare totalmente o comunque in larga parte che la loro ricchezza sia assoggettata a imposizione.

Il caso più noto, al riguardo, è quello del *Multilateral Instrument* dell’OCSE (MLI), già sottoscritto da un centinaio di Stati e contenente molteplici principi per contrastare l’elusione fiscale internazionale e la pianificazione fiscale aggressiva (c.d. *aggressive tax planning*).

Come sopra rilevato per le Convenzioni bilaterali, e in questo caso a maggior ragione, non può tuttavia affermarsi che i principi da esso desumibili assurgano a livello di principi consuetudinari del diritto internazionale. Nel caso di specie, infatti, è ancor più manchevole il requisito dell’*opinio iuris* e, allo stato, non può in verità dirsi pienamente integrato neppure il requisito della *diuturnitas*.

In questa prospettiva, è bene chiarire come non si possa qualificare alla stregua di un principio generale di diritto internazionale tributario in senso tecnico, neppure a livello pattizio, quello dell’assoggettamento della ricchezza a un livello minimo di

imposizione da parte degli Stati. Infatti, il c.d. “*Pillar Two*” dell’OCSE, che tale auspicio ha formulato, non è stato recepito nei Trattati internazionali, ma unicamente in una serie di ordinamenti interni, fra cui quello dell’Unione Europea e quello nazionale italiano. Peraltro, sembra ancora di là da venire il passo a poterlo considerare alla stregua anche solo di principio di diritto riconosciuto dalle nazioni civili ai sensi dell’art. 38, comma 1, lett. c) dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia. Allo stesso modo, non possono dirsi esistenti consuetudini internazionali in tal senso, sebbene la crescente pressione del *soft law* su questi temi abbia il chiaro obiettivo di auspicare un processo di formazione di consuetudini in tal senso.

Lo stesso dicasi, a maggior ragione, per quanto attiene alla rilevanza degli altri documenti di *soft law* finalizzati a proporre soluzioni per fronteggiare concorrenza fiscale dannosa fra gli Stati e fenomeni correlati. Essi possono avere sicuro interesse ai fini della definizione di strategie di politica del diritto da perseguire al fine di raggiungere determinati obiettivi politici che si ritengono desiderabili ma, allo stato attuale, non possono considerarsi alla stregua di un indicatore dell’esistenza di un diritto consuetudinario in formazione.

3. Spostando l’attenzione al diritto interno dei diversi Stati, e concentrandosi sull’ordinamento italiano, possono rinvenirsi numerosi principi che attengono alla disciplina delle fattispecie impositive a rilevanza transnazionale.

Del resto, come si è già accennato, il principio del ragionevole collegamento fra manifestazione di ricchezza e ordinamento giuridico, per fondare la potestà impositiva su essa dell’ordinamento stesso, prima ancora che essere un principio di diritto internazionale pattizio, è un principio derivante dalle norme costituzionali dei vari Stati. Per quanto attiene all’Italia, il principio di personalità della capacità contributiva (art. 53 Cost.) manifesta, fra i vari corollari, proprio quello del necessario collegamento fra il soggetto chiamato a concorrere alle pubbliche spese e la comunità le cui spese vengono finanziate. Il criterio di collegamento territoriale, nella sua forma personale della residenza o reale della fonte, nient’altro è che la più diffusa manifestazione di questo collegamento richiesto dal principio di capacità contributiva. Alla base vi è un ragionamento che, fra gli elementi costitutivi dello Stato, privilegia il riferimento al territorio piuttosto che al popolo e che identifica lo Stato con il suo territorio, quasi come in una sineddoche. Donde si suole identificare il criterio di collegamento con la comunità statale con un criterio di collegamento territoriale.

Ciò detto sul piano generale, ogni comparto impositivo contiene poi una serie di principi dedicati a disciplinare unilateralmente le fattispecie a rilevanza transnazionale, con efficacia chiaramente recessiva rispetto alla disciplina convenzionale in tutti quei casi in cui la transnazionalità della manifestazione di ricchezza riguardi due ordinamenti che hanno concluso fra di loro un apposito Trattato internazionale per regolare il fenomeno.

Esaminando, a titolo esemplificativo, il comparto dell’imposta sul reddito italiana, si registrano anche nel diritto interno il principio della residenza (art. 2 TUIR), il principio della fonte (artt. 23 e 165 TUIR), con il correlato istituto della stabile

organizzazione per la localizzazione del reddito d'impresa (art. 162 TUIR), nonché il principio del divieto di doppia imposizione (art. 163 TUIR e, sul terreno dell'accertamento, art. 67 D.P.R. n. 600/1973). A ciò aggiungasi l'interessante principio secondo cui, quando le disposizioni del diritto interno sono più favorevoli al contribuente rispetto a quelle delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, trovano comunque unilaterale applicazione le norme di diritto interno più favorevoli (art. 169 TUIR). Principio, questo, che potrebbe porre qualche problema laddove davvero si formasse in futuro un vero e proprio principio di diritto internazionale generale nel senso di contrastare la doppia non imposizione.

Sul piano del contrasto alla doppia non imposizione, peraltro, l'ordinamento interno è ricco di istituti di carattere generale, che si applicano anche ai rapporti transnazionali, come la clausola generale anti-abuso di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

Accanto a esso, sussistono principi sub-generalì attinenti a determinate categorie di reddito, in particolare al reddito d'impresa, come ad esempio il principio che presidia alla determinazione dei prezzi di trasferimenti di beni e servizi infragruppo in termini analoghi a quelli che sarebbero praticati fra parti non correlate, in modo tale da evitare il c.d. *profit shifting* (art. 110, comma 7, TUIR): trattasi, in particolare, di un principio derivante dai lavori di *soft law* internazionale sul *transfer pricing* e che molti ordinamenti hanno recepito nella loro disciplina interna, essendo peraltro da escludere che da ciò discenda almeno allo stato attuale la formazione di principi di diritto internazionale generale (come già presupposto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella già menzionata sentenza *Fiat*).

Appare difficile, invece, parlare di "principio" con riferimento a istituti quali la CFC (art. 167 TUIR) o l'imposta minima globale (D.Lgs. n. 209/2023): si tratta, in verità, di regole specifiche, anche molto dettagliate, per le quali l'individuazione di un principio di fondo sottostante può avvenire soltanto a livello generalissimo di contrasto all'elusione fiscale internazionale.

Piuttosto, sul piano dell'applicazione del tributo, si assiste nell'ordinamento italiano a una frequente configurazione del prelievo sui soggetti non residenti, ma chiamati al pagamento di imposte in Italia secondo il criterio di collegamento territoriale della fonte, nella forma della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, per evidenti ragioni di certezza del prelievo e semplificazione degli adempimenti. Da ciò può effettivamente desumersi un principio di preferenza dell'imposizione dei redditi prodotti in Italia da non residenti per il tramite della ritenuta a titolo d'imposta.

4. Volgendo lo sguardo alle organizzazioni sovranazionali dotate di competenze anche in materia tributaria, per uno Stato come l'Italia occorre concretare l'attenzione anzitutto sul sistema giuridico dell'Unione Europea.

Al riguardo, è opportuno chiarire in via preliminare che l'Unione Europea non può dirsi dotata di una propria potestà impositiva. Essa, infatti, agisce nell'ambito delle competenze a essa affidate dagli Stati membri per mezzo dei Trattati e, fra queste competenze, ve ne sono alcune che interessano anche la materia tributaria, ma non una

generale potestà d'imposizione dei tributi. Anche i tributi conformati dal diritto europeo e il cui gettito è destinato a essere in parte trasferito al bilancio europeo, dunque, rimangono tributi imposti dagli Stati membri. Soltanto in materia di dazi doganali l'Unione è abilitata a introdurre norme impositive direttamente vincolanti per gli Stati, posto che per il comparto doganale gli Stati hanno deciso di delegare integralmente la potestà impositiva all'Unione (art. 31 TFUE).

Ciò chiarito in via preliminare, gli ambiti nei quali il diritto dell'Unione si manifesta suscettibile di fissare principi rilevanti per la materia tributaria possono essere ricondotti a tre gruppi¹⁴.

(A) In primo luogo, si devono prendere in considerazione le norme discendenti dall'applicazione al comparto tributario dei principi generali del diritto europeo.

Si tratta di principi che prescindono dalla specifica attribuzione nei Trattati di una competenza attinente al comparto tributario, ma che limitano il pieno esplicarsi della potestà normativa delle istituzioni della stessa Unione¹⁵ e limitano altresì la sovranità degli Stati in modo trasversale e, dunque, anche quando la sovranità degli Stati si esplica in materia tributaria.

Si tratta, segnatamente, dei principi discendenti dalle libertà negative fissate dai Trattati.

L'esercizio della sovranità normativa statale non può mettere a repentaglio la libertà di circolazione all'interno dell'Unione delle merci, delle persone, dei capitali e dei servizi, da quest'ultima libertà discendendo in particolare il principio della libertà di stabilimento delle imprese (art. 21 ss. TFUE). A ciò si aggiunga il generale principio di tutela della concorrenza (art. 3 TUE), da cui discende in particolare il tendenziale divieto di erogare aiuti di Stato alle imprese (art. 107 TFUE).

L'applicazione di detti principi in materia tributaria ha prodotto vincoli significativi alla potestà impositiva degli Stati membri, al punto che è invalso il pensiero secondo cui il dovere degli Stati di non ledere le libertà fondamentali previste dai Trattati darebbe vita a una forma di "integrazione negativa", cioè prescindente dall'attribuzione di specifiche competenze all'Unione di emettere diritto derivato in certe materie, inclusa quella tributaria.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha interpretato tali libertà in maniera talmente estensiva da sfociare talora nell'analogia, sebbene ogni estensione delle competenze dell'Unione oltre ai precisi limiti fissati dai Trattati sia suscettibile di tradursi in una compressione della sovranità degli Stati membri da considerarsi priva di base giuridica e, dunque, indebita.

È il caso, ad esempio, del noto caso *Schumacker*¹⁶, dove la Corte di Giustizia ha applicato la norma dei Trattati che vieta agli Stati di porre in essere discriminazioni basate sulla cittadinanza (*ex art. 18 TFUE*) anche al caso della residenza, sulla base del grossolano e contraddittorio argomento secondo cui «*i non residenti sono il più delle volte cittadini non nazionali*» (par. 28), così fissando uno pseudo-principio di tendenziale divieto di trattamento differenziato in base alla residenza che risulta irrazionale se assunto nella propria absolutezza, tanto che in alcuni casi la Corte ha dovuto compiere affermazioni anche tendenzialmente rovesciate rispetto a quelle del

caso *Schumacker*¹⁷. Tale pseudo-principio, tuttavia, continua a produrre le sue negative conseguenze anche ad anni di distanza, se sol si pensa alle procedure di infrazione avviate contro l'Italia per aver concesso misure di sostegno alla natalità soltanto alle famiglie residenti.

Altro ambito in cui la Corte di Giustizia ha ripetutamente violato le norme dei Trattati è quello del divieto di aiuti di Stato, dove essa è finita per sostenere una interpretazione della Commissione volta di fatto ad abrogare uno dei requisiti fondamentali previsti dall'art. 107 TFUE, ossia la circostanza per cui una misura selettiva realizzata con risorse pubbliche e che potrebbe minacciare la concorrenza può considerarsi rientrare nel campo di applicazione del divieto di aiuti di Stato soltanto ove sia provato che essa incida sugli scambi fra gli Stati membri. Requisito, questo, palesemente tralasciato in innumerevoli casi, il più emblematico di quali è la sentenza *Montessori*¹⁸. A ciò aggiungasi che anche gli altri requisiti dell'art. 107 TFUE sono interpretati in modo smisuratamente ampio dalla Corte: basti pensare al requisito della "selettività" dell'aiuto che, in alcune ipotesi¹⁹, ha assunto come parametro di giudizio l'intero ordinamento di un Paese.

Per l'effetto, si comprende come a un certo momento la stessa Corte abbia sentito l'esigenza di porre un freno alla propria deriva giurisprudenziale, puntualmente rintuzzata dalle iniziative della Commissione, e ha chiarito nel caso *Fiat* che il divieto di aiuti di Stato non può essere utilizzato come grimaldello per un surrettizio ravvicinamento delle disposizioni degli Stati in materia tributaria al di fuori dei limiti di competenze positive assegnate dai Trattati all'Unione.

(B) Accanto ai principi della "integrazione negativa", ad applicazione trasversale in tutto l'ordinamento e quindi anche in tutto il comparto tributario, il diritto europeo fissa una serie di principi che vengono in rilievo soltanto per quelle materie in cui i Trattati assegnano all'Unione competenze di "integrazione positiva", ossia potestà di emettere norme di diritto derivato che mirino a ravvicinare la disciplina di istituti giuridici, ivi inclusi alcuni specifici aspetti di tributi di pertinenza degli Stati, laddove la permanenza di legislazioni differenziate fra gli Stati membri abbia diretta incidenza sull'instaurazione o il funzionamento del mercato interno (art. 115 TFUE), ovvero di armonizzare direttamente i presupposti e gli elementi essenziali dei tributi sul consumo, come l'IVA e gran parte delle accise, quando ciò sia necessario per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza (art. 113 TFUE).

Anche sul punto, la prassi europea dà vita a una interpretazione assai estensiva dei presupposti di intervento fissati dai Trattati, tendendo ad esempio a obliterare il carattere "diretto" che deve avere una certa regolamentazione sul mercato interno al fine di giustificare un intervento di ravvicinamento. Di ciò hanno iniziato a rendersi conto anche alcune istituzioni europee latrici di un pensiero più libero rispetto al *mainstream*²⁰.

Ad ogni modo, nel campo dell'integrazione positiva, il diritto europeo fissa sia principi di carattere generale, valevoli per tutte le materie rientranti nelle competenze

assegnate dai Trattati all'Unione, sia principi di carattere settoriale, valevoli per i sottosistemi dei singoli tributi oggetto di ravvicinamento o armonizzazione.

I principi di carattere generale sono sanciti anzitutto dalla Carta di Nizza la quale, come si ricorda, risulta applicabile unicamente alle materie oggetto di competenza europea e non vale in alcun modo a estendere le competenze dei Trattati²¹.

Fra questi principi, vengono in particolare rilievo la tutela del diritto di proprietà (art. 17 Carta di Nizza), cui può correlarsi in materia tributaria il principio della “*ability to pay*”, il diritto a una buona amministrazione (art. 41 Carta di Nizza) e il diritto a una tutela giudiziaria effettiva (art. 47 Carta di Nizza). Ciascuno di questi ultimi si declina a sua volta in numerosi sotto-principi, che vincolano l'azione degli Stati anche in materia tributaria laddove vengano in rilievo tributi armonizzati, come l'IVA o molte fra le accise, oltre ai tributi doganali, ovvero profili di tributi non armonizzati che siano stati comunque oggetto di ravvicinamento²².

Il diritto a una buona amministrazione, applicato alla materia tributaria, implica il principio del contraddittorio preventivo, quello dell'accesso agli atti e quello della motivazione degli atti impositivi. Peraltro, nel momento in cui la giurisprudenza riconosce tali principi²³, ne tempera anche la portata applicativa, affermando un generale contro-principio secondo cui il mancato rispetto di tali principi da parte delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri non comporta l'invalidità degli atti impositivi laddove gli atti superino comunque una “prova di resistenza”²⁴.

Ciò, peraltro, in violazione di un altro principio teoricamente centrale del diritto europeo, ossia il principio dell'autonomia procedurale degli Stati nella configurazione dei procedimenti di attuazione del prelievo.

Talché appare destituita di fondamento la tesi, sovente sostenuta, che il diritto europeo garantirebbe standard di tutela superiori rispetto al diritto interno. Semplicemente, si tratta di sistemi normativi distinti in relazione ai quali non è possibile svolgere una generale valutazione di maggior o minor garantismo dell'uno rispetto all'altro.

Quanto al principio della tutela giudiziaria effettiva, da esso discendono il principio dell'imparzialità del giudice, il principio di legalità della sanzione, il diritto di non autoaccusarsi e il divieto di *bis in idem* (artt. 47, 48, 49 e 50 Carta di Nizza).

Accanto al *corpus* di principi generali enunciati dalla Carta di Nizza, il diritto europeo ha fissato anche ulteriori principi che possono considerarsi avere valenza generale e trasversale per tutti i tributi oggetto di armonizzazione e per gli aspetti dei tributi statali oggetto di ravvicinamento.

Fra questi, si staglia il principio che vieta l'abuso del diritto, enunciato originariamente per il comparto tributario nelle sentenze *Halifax*²⁵ e *Cadbury Schweppes*²⁶. Da questo principio, divenuto vera e propria architrave del diritto europeo e oggi fatto oggetto anche di una apposita Direttiva²⁷, discende una serie di ulteriori principi di valenza più ampia, come ad esempio quello che impone di assoggettare il reddito a un livello minimo di tassazione, secondo quanto previsto dalla Direttiva sulla *global minimum tax*, o meno ampia, come ad esempio il principio del beneficiario effettivo in materia di *passive income*. Si tratta, come si vede, di principi per molti versi ispirati ai lavori di *soft law* internazionale, ai quali l'Unione Europea si

manifesta particolarmente sensibile, al punto che la Corte di Giustizia ha affermato che, per interpretare la nozione di beneficiario effettivo nel contesto delle Direttive interessi e *royalties* e madre-figlia, è necessario seguire l'evoluzione che si è avuta in sede di riflessione a livello OCSE in quanto le prime normative europee a esse si sono ispirate e ne condividono la *ratio*²⁸.

Altri principi generali del diritto europeo rilevanti in materia tributaria sono quelli della tutela della riservatezza dei dati personali, sebbene per ragioni di ordine pubblico tale principio si presti ancora una volta a essere temperato, e il principio di collaborazione fra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Infine, va ricordato il principio della protezione degli interessi finanziari dell'Unione, desumibile dall'art. 311 TFUE, in relazione al quale la giurisprudenza europea ha dato vita a interpretazioni massimaliste e potenzialmente dirompenti per il sistema, come nel caso *Taricco*²⁹, dove è stato necessario prospettare l'applicazione dei controllimiti da parte della Corte costituzionale italiana³⁰ per ottenere un *revirement* giurisprudenziale a livello europeo³¹. Il caso, tuttavia, non rimane isolato se si pensa che sulla base della distorta applicazione di tale principio si è messa addirittura in discussione l'autorità di giudicato delle decisioni giurisdizionali³², facendo degli interessi finanziari dell'Unione un super-principio "leonino" capace di imporsi su tutti gli altri.

Al netto di quanto appena osservato i principi sopra descritti vincolano gli Stati membri, come si è detto, unicamente nelle materie assegnate dai Trattati alla competenza europea e non al di fuori di esse, come esattamente ebbe modo di rilevare in tema di contraddittorio endoprocedimentale la Corte di cassazione con la sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015.

Resta peraltro ferma la possibilità, per i singoli Stati membri, di estendere unilateralmente anche ai propri tributi interni i principi fissati dal diritto europeo.

Al riguardo, occorre prendere in considerazione il disposto dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, come risultante dalla riforma di cui al D.Lgs. n. 219/2023. Accanto ai principi costituzionali, infatti, esso afferma *tout court* che il diritto tributario interno si conforma anche ai «*principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*».

Senonché, appare dubbio che esso valga a estendere in modo unilaterale l'applicazione di principi e regole del diritto europeo anche a materie ulteriori rispetto a quelle di competenza europea.

Lo Statuto riformato, infatti, continua a scolpire in modo nitido la differenza tra tributi regolati dal diritto europeo e altri tributi. Si pensi, in particolare, al disposto dell'art. 10, comma 2, ultimo periodo, in forza del quale l'affidamento del contribuente trova una tutela differenziata a seconda che si tratti di "*tributi unionali*" o di altri tributi.

La relazione illustrativa alla L. n. 111/2023, in base alla quale è stato emanato il D.Lgs. n. 219/2023, inoltre, opera chiaro riferimento (*sub* art. 3) alla necessità di assicurare il «*rispetto degli obblighi assunti dall'Italia*», ciò che naturalmente non si attaglia a una eventuale volontà di estensione unilaterale dell'ambito applicativo dei principi europei anche al di fuori delle materie di competenza europea, con riferimento

alle quali soltanto sono stati assunti obblighi da parte dell'Italia sul piano internazionale europeo.

Appare allo stato incerta, pertanto, l'attitudine del richiamo introdotto dalla riforma nell'art. 1 dello Statuto a estendere unilateralmente l'applicazione del diritto europeo anche al di fuori del perimetro riconducibile alle competenze dei Trattati. L'esclusione di tale unilaterale estensione produrrebbe effetti benefici per la tutela dei diritti dei contribuenti: sarebbe possibile, ad esempio, accertare la conseguenza invalidante dei vizi degli atti impositivi senza incappare nella teoria della prova di resistenza e nei problemi che essa pone sul piano dogmatico e del rispetto del principio di legalità.

(C) Oltre a questi principi di carattere generale, nelle materie oggetto di "integrazione positiva" si sono formati, naturalmente, anche principi settoriali per ciascun comparto tributario oggetto di normazione europea.

Si pensi, per tutti, al principio di neutralità per l'IVA. Non è questa la sede per affrontare nel dettaglio il tema, poiché esso esulerebbe dalla finalità di carattere sistematico del presente scritto e richiederebbe, al contrario, di entrare nel dettaglio della disciplina dei singoli tributi.

Unica precisazione che si ritiene opportuno compiere, al riguardo, è che per alcuni di questi comparti impositivi anche l'Unione Europea può ritrovarsi vincolata da principi derivanti da ordinamenti ulteriormente sovraordinati. Ciò non vale tanto per il *soft law* delle organizzazioni sovranazionali, che giuridicamente non vincola neppure l'Unione, sebbene essa manifesti un'attenzione particolare per tutto ciò che emerge in questa materia, specialmente per gli studi dell'OCSE.

Neppure ciò vale fino in fondo per i principi derivanti dal sistema del Consiglio d'Europa e della CEDU, posto che l'Unione Europea non ha formalmente aderito a tale sistema³³, sebbene alcune norme dei Trattati facciano a essi riferimento³⁴ e sebbene in molte occasioni la giurisprudenza CEDU costituisca fonte di ispirazione anche per la stessa Corte di Giustizia³⁵.

Piuttosto, ciò vale per quanto attiene al comparto dei dazi doganali, dove i principi fissati dal sistema GATT e WTO vincolano anche l'Unione Europea e, correlativamente, vengono a dir vita a principi settoriali propri anche del diritto europeo in materia.

5. Altro ordinamento giuridico rilevante, a livello sovranazionale, per la materia tributaria è quello cui dà vita la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e la conseguente giurisprudenza della Corte istituita dalla Convenzione stessa.

La Convenzione, a dire il vero, non contiene norme specificamente dedicate alla materia tributaria, ma nella sua giurisprudenza ha sovente ritenuto applicabili anche al comparto tributario i principi da essa previsti³⁶.

Diversamente da quanto sopra visto per il diritto internazionale tributario, per il diritto tributario internazionale e per il diritto europeo, i principi stabiliti dal sistema CEDU non riguardano necessariamente vicende tributarie a dimensione transnazionale, ma tutto il sistema tributario. La rilevanza ai fini della presente indagine deriva, dunque, dal carattere sovranazionale della fonte generativa del principio, piuttosto che dal

carattere sovranazionale del fenomeno tributario sul quale il principio stesso finisce per incidere.

Fra i principi che la giurisprudenza della CEDU ha esteso alla materia tributaria, sul piano sostanziale ha particolare rilievo quello che subordina le limitazioni del diritto di proprietà (di cui all'art. 1 Protocollo addizionale alla CEDU) a criteri, oltre che di pubblica utilità, anche di proporzionalità, criterio mediante il quale è stato fissato il principio del carattere non espropriativo che devono assumere i tributi³⁷. Principio, questo, già desumibile dal diritto costituzionale interno³⁸, ma al quale la CEDU conferisce rilevanza di vincolo anche sul piano sovranazionale.

Guardando, invece, al versante procedurale, si è posto anzitutto il problema dell'applicabilità anche al processo tributario dei principi desumibili dall'articolo 6 della CEDU, applicabilità inizialmente esclusa³⁹ e successivamente affermata⁴⁰.

Sul piano del procedimento amministrativo, assumono particolare rilievo il principio della limitazione delle intrusioni nella sfera giuridica del contribuente ai soli casi di effettiva necessità⁴¹, il principio della tutela giurisdizionale effettiva⁴², il principio della certezza del diritto⁴³, nonché il principio del *ne bis in idem*⁴⁴ e il diritto a non auto-accusarsi⁴⁵.

6. Volendo cercare di trarre alcune conclusioni dalle considerazioni sopra svolte, è possibile affermare quanto segue.

La regolamentazione giuridica dei fenomeni tributari a rilevanza sovranazionale è indubbiamente oggetto di fenomeni di profondo ripensamento a livello globale. Specialmente per effetto dell'opera propulsiva delle organizzazioni sovranazionali di studio, come l'OCSE, il tema dell'equità tributaria a livello globale è entrato prepotentemente al centro del dibattito scientifico, economico e politico. Come ha avuto modo di affermare alcuni anni addietro uno dei massimi tributaristi mondiali, «*multinational tax avoidance has become a topic of barbeque conversations. It is perceived as an important symptom of a global economy gone wrong*»⁴⁶.

Tale opera di studio si è tradotta in proposte particolarmente dettagliate, come il piano anti-BEPS o i due pilastri d'azione dell'OCSE⁴⁷, oltre che in proposte più estemporanee.

Cionondimeno, non può dirsi ancora affermato un nuovo paradigma di fiscalità internazionale che sovverta la tradizionale impostazione fondata sulla centralità della sovranità degli Stati nazionali. Ciò per una serie di ragioni che rendono, allo stato attuale, non soltanto improbabile, ma anche non desiderabile un superamento del ruolo degli Stati nazionali nella gestione dei fenomeni tributari.

Anzitutto, per risolvere il problema dell'equità tributaria globale occorrerebbe un coordinamento di livello altrettanto globale. Tale scenario, tuttavia, appare utopico, in quanto molti Stati, del tutto legittimamente, non intendono dismettere la propria sovranità in materia e utilizzare la politica fiscale anche al fine di attrarre investimenti e capitali stranieri. In questo contesto, non potrà venir meno la concorrenza fiscale fra Stati e, con essa, il presupposto affinché gli operatori maggiormente attrezzati possano praticare meccanismi di pianificazione fiscale volti a rendere minimo l'onere

tributario. Infatti, per quanto sia ampio l'orizzonte sovranazionale di riferimento del coordinamento normativo, se alcuni Stati rimangono fuori, si creeranno sempre i presupposti per tali fenomeni e si otterrà unicamente uno spostamento di essi a un livello territoriale diverso e più ampio.

La legittima resistenza degli Stati nazionali a dismettere ulteriori quote della propria sovranità in materia tributaria non è dovuta a miopi egoismi nazionalistici, ma ha radici nella necessaria valorizzazione del fondamento stesso del fenomeno tributario, che negli ordinamenti democratici risiede nella volontà del popolo sovrano.

Le organizzazioni sovranazionali sono prive di tale fondamento democratico popolare: anche l'Unione Europea, che pur prevede fra le proprie molteplici istituzioni anche un organo direttamente rappresentativo del corpo elettorale europeo, manca di un momento fondativo costituente di matrice popolare (essa, infatti, è stata fondata mediante trattati internazionali e non mediante una costituzione popolare) e manca, dunque, di una sovranità propria (essendo con ciò coerente il quadro dei Trattati, che limita gli interventi europei alle sole materie tassativamente contemplate dai Trattati). Nella dialettica fra democrazia e tecnocrazia, la spinta alla globalizzazione della regolazione dei fenomeni tributari e al conseguente metodo del multilateralismo nei rapporti internazionali si muove indubitabilmente verso la direzione della tecnocrazia, spesso a scapito della democrazia, spesso traducendosi in “*alphabet soup*” tanto astrusi quanto inefficaci⁴⁸.

Nel rapporto fra benefici e costi, dunque, un ulteriore spostamento del baricentro regolativo della fiscalità internazionale al di sopra dei confini degli Stati nazionali sembra comportare costi assiologici elevati, in termini di sacrificio dei valori di sovranità popolare, democraticità e consenso al tributo, a fronte di benefici limitati, in termini di efficacia nel conseguire gli obiettivi auspicati di equità fiscale internazionale⁴⁹.

A ciò si aggiunga che, come emerge dalla ricognizione sopra effettuata, a livello sovranazionale si assiste a una stratificazione di programmi, principi e norme di varia fonte e tipologia che spesso si sovrappongono fra di loro, creando confusioni, giustapposizioni, approssimazioni che non vanno semplicemente a discapito della certezza del diritto, ma si prestano a provocare significative violazioni dei principi dello stato di diritto, se si pensa ad esempio alle violazioni dei principi di attribuzione, di competenza e di sovranità nazionale cui danno luogo gli orientamenti giurisprudenziali europei sopra ricordati.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Corte di Giustizia UE, sentenza 8 novembre 2022, cause riunite C-885/19P e C-898/19P. Per un commento, cfr. FARRI F., *The Fiat Chrysler Finance Europe Case: One step forward towards an appropriate application of the ban on State Aid*, in *EC Tax Review*, 2023, 267 ss.

² Classico, ad esempio, il riferimento al Commentario OCSE al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, la cui valenza di ausilio interpretativo è costantemente riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità: *ex multis*, Cass., Sez. Un., 25 marzo 2021, n. 8500, par. 5.4.

³ Si pensi all'ampio *corpus* di Direttive europee, dalla ATAD alla DAC, oltre naturalmente all'ultimo eclatante esempio della Direttiva sul livello minimo di imposizione.

⁴ Sul tema dei principi nel diritto internazionale tributario cfr., in generale, PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2024; AMATUCCI A. (a cura di), *International Tax Law*, Alphen aan der Rijn, 2012; ESSERS P., *International tax justice between Machiavelli and Habermas*, in PEETERS B. - GRIBNAU H. - BADISCO J. (a cura di), *Building trust in taxation*, Cambridge, 2017; GRAETZ M.J., *Bringing International Tax Policy into the 21st Century*, in *83 Tax Notes International*, 2016; KOKOTT J., *The genuine link requirement for source taxation in public international law*, in HASLEHNER W. - KOFLER G. - PANTAZATOU K. - RUST A. (a cura di), *Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform*, Alphen aan der Rijn, 2019; KOKOTT J. - PISTONE P., *Taxpayers in International Law*, London, 2022; MAGALHAES T., *International taxation without international representation? Legality and legitimacy in global governance*, in PEETERS B. - GRIBNAU H. - BADISCO J. (a cura di), *Building trust in taxation*, Cambridge, 2017; PETERS C., *On the legitimacy of international tax law*, Amsterdam, 2014; SCHOUEI L.E., *Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade*, in FERRAZ R. (a cura di), *Princípios e limites da tributação*, São Paulo 2005, 334 ss.; SACCHETTO C., *Diritto tributario (convenzioni internazionali)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Annali I, Milano 2007, 517 ss.; SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011. Storicamente, UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949; UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1959.

⁵ Corte Permanente di Giustizia internazionale, sentenza 7 settembre 1927, n. 9.

⁶ Corte di Giustizia Internazionale, sentenza 6 aprile 1955.

⁷ Cfr. conclusione XV del documento della Commissione per il Diritto Internazionale delle Nazioni Unite.

⁸ PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2024, 18.

⁹ Generalmente recepito negli articoli 27 delle Convenzioni.

¹⁰ Generalmente recepito negli articoli 25 delle Convenzioni.

¹¹ Generalmente recepito negli articoli 4 delle Convenzioni.

¹² Generalmente recepito negli articoli 5 delle Convenzioni.

¹³ Cfr. conclusioni dell'Avv. Gen. Kokott, 12 settembre 2019, causa C-482/18, *Google Ireland Ltd c. Ungheria*, par. 48 ss., ove anzi si afferma che «né il diritto dell'Unione, né il diritto internazionale impongono la scelta del criterio di collegamento più preciso, ove esistente».

¹⁴ In generale, sui principi nel diritto tributario dell'Unione Europea, cfr. PISTONE P., *The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in TERRA B. - WATTEL P. (a cura di), *European Tax Law*, Alphen aan der Rijn, 2018, 153 ss.; BROKELIND C. (a cura di), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, 2014; PISTONE P., *The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters*, in BROKELIND C. (a cura di), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, 2014, 91 ss.; PÅHLSSON R., *Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability in Tax Law*, in BROKELIND C. (a cura di), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, 2014, 151 ss.; PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2025; DE LA FERIA R., *Taxation and Inequalities*, Amsterdam, 2025; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; DI PIETRO A. - TASSANI T., *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2014; FARRI F., *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2022, 418 ss.; ENGLISH J. - LANG J., *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, in AMATUCCI A. (a cura di), *International Tax Law*, Alphen aan der Rijn, 2012, 261 ss.; PISTONE P. - KOFLER G. - MADURO M. (a cura di), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, 2011; MOSCHETTI G., *Dai valori europei dello Stato di Diritto, l'emergere non solo di "diritti" del contribuente, ma anche di correlati "doveri" dello Stato, indicativi di un'evoluzione in senso più paritario*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 809 ss.; VANISTENDAEL F., *The Ability to Pay Principle in the EU Legal Order*, in SALVINI L. - MELIS G. (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, 204 ss.; VANISTENDAEL F., *Ability to Pay in European Community Law*, in *23 EC Tax Review*, 2014, 121 ss.

¹⁵ Cfr., sul "rango costituzionale" entro l'ordinamento europeo dei "principi generali", Corte di Giustizia, sentenza 15 ottobre 2009, causa C-101/18, *Audiolux*.

¹⁶ Sentenza 14 febbraio 1996, causa C-279/93.

¹⁷ Come nel caso *Turpeinen* 9 novembre 2006, causa C-520/04.

¹⁸ Corte di Giustizia UE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P.

- ¹⁹ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sentenza 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Gibilterra*.
- ²⁰ Cfr. conclusioni dell'Avv. Gen. Kokott, 22 maggio 2025, causa C-524/23, *Commissione c. Belgio*, par. 25 ss.
- ²¹ Cfr. art. 51 Carta di Nizza e art. 6 TUE; in giurisprudenza, CGUE, 26 febbraio 2013, caso C-617/10, *Fransson*, par. 16 ss.
- ²² Come, ad esempio, le operazioni transfrontaliere o la distribuzione transfrontaliera di dividendi e interessi ai fini dell'imposta sul reddito, materie oggetto di apposite Direttive europee di ravvicinamento.
- ²³ Cfr. ad esempio, per il contraddittorio, la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*.
- ²⁴ Cfr. ad esempio, CGUE, 3 luglio 2014, caso C-129/13 e C-130/13, *Kamino*; CGUE, 13 giugno 2024, caso C-696/22, *C SPRL c. Romania*, specialmente par. 117-120.
- ²⁵ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02.
- ²⁶ Corte di Giustizia UE, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04.
- ²⁷ Direttiva "ATAD", n. 1164/2016.
- ²⁸ Cfr. le c.d. cause danesi, di cui alla sentenza della Corte di Giustizia UE 26 febbraio 2019, cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 e alla sentenza 26 febbraio 2019, cause riunite C-116/16 e C-117/16.
- ²⁹ Corte di Giustizia UE, sentenza 8 settembre 2015, causa C-105/14.
- ³⁰ Corte Cost., ordinanza n. 24/2017.
- ³¹ Corte di Giustizia UE, sentenza 5 dicembre 2017, causa C-42/17.
- ³² Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Olimpiclub*.
- ³³ Cfr. Corte di Giustizia UE, parere 18 dicembre 2004, n. 2/13.
- ³⁴ Cfr. art. 6, par. 3 TUE e artt. 52 e 53 Carta di Nizza.
- ³⁵ Si pensi, a titolo d'esempio, ai criteri *Engel*, formulati dalla Corte EDU con sentenza 8 giugno 1976, n. 5100/71, 5101/71; 5102/71, 5354/72 e 5370/72 e che la stessa CGUE utilizza come criteri interpretativi rilevanti ai fini dell'applicazione del principio del *ne bis in idem*, come nel caso *Bonda* 5 giugno 2012, causa C-489/10.
- ³⁶ Sulla rilevanza in materia tributaria dei principi stabiliti dalla CEDU cfr., sul piano generale, DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, I, 269 ss.
- ³⁷ Cfr. Corte EDU, sentenza 13 aprile 2022, ricorso n. 72858/13, *Krayeva*.
- ³⁸ Cfr. ad esempio, Corte Cost., sent. n. 200/1972, sent. n. 285/1985.
- ³⁹ Corte EDU, sentenza 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, *Ferrazzini*.
- ⁴⁰ Corte EDU, sentenza 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, *Jussila*, e giurisprudenza successiva.
- ⁴¹ Ai sensi dell'art. 8 CEDU e alla luce delle sentenze della Corte EDU *Italgomme* e *Ravon* – rispettivamente – del 6 febbraio 2025, ricorso n. 36617/18 e 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03. Cfr. altresì la sentenza *Agrisud*, 11 dicembre 2025, ricorso n. 32539/18 e la sentenza *Ferrieri e Bonassisa*, dell'8 gennaio 2026, ricorsi nn. 40607/19 e 34583/20.
- ⁴² Ex art. 13 CEDU e trattato nuovamente nelle sentenze della Corte EDU *Ferrieri e Bonassisa*, *Agrisud*, *Italgomme* e *Ravon*.
- ⁴³ Ai sensi dell'art. 6 CEDU, così come confermato nella sentenza *Brumărescu* della Corte EDU 28 ottobre 1999, ricorso n. 28342/95.
- ⁴⁴ Ex art. 4 Protocollo no. 7 alla CEDU, oggetto delle sentenze *Grande Stevens e A. e B.* della Corte EDU – rispettivamente – del 4 marzo 2014, ricorsi nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10 e 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11.
- ⁴⁵ Corte EDU, sentenza 5 aprile 2012, ricorso n. 11663/04, *Chambaz*. Sul tema cfr. IAIA R., *Dovere di collaborazione, preclusioni istruttorie e (confini oggettivi del) diritto al silenzio nelle indagini amministrative tributarie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2 e online il 9 agosto 2025, www.rivistadirittotributario.it.
- ⁴⁶ GRAETZ M.J., *Bringing International Tax Policy into the 21st Century*, in 83 *Tax Notes International*, 2016, 315.
- ⁴⁷ Sul tema cfr., in generale, fra i molti, BRAUNER Y., *An essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation*, in ROCHA S.A. - CHRISTIANS A. (a cura di), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Alphen aan der Rijn 2017; ROCHA S.A. - CHRISTIANS A. (a cura di), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Alphen aan den Rijn, 2017.
- ⁴⁸ L'espressione è di SHAVIRO D., *Fixing U.S. International Taxation*, Oxford, 2014.
- ⁴⁹ Sul tema cfr., in generale, FARRI F., *Tax sovereignty and the law in the digital and global economy*, Torino - New York - Oxford, 2020.