

La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive

The Administrative Cooperation on taxation in the EU: analysis and prospects

Fabio Saponaro¹

Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza
fabio.saponaro@unitelmasapienza.it

Riassunto

Il Trattato di Lisbona ha segnato una svolta decisiva nel dibattito scientifico sulla «questione amministrativa» nell'Unione europea, e la cooperazione amministrativa è diventata lo strumento principale per il perfezionamento e l'attuazione delle politiche sovranazionali, compresa quella fiscale. L'Autore esamina, sul piano sistematico, la nuova dimensione giuridica assunta dalla cooperazione amministrativa a livello sovranazionale partendo dal sistema dinamico della competenza fiscale dell'Unione europea. Alcune novità introdotte in tale ambito, difatti, costituiscono il punto di partenza della profonda trasformazione – ancora in atto – del sistema amministrativo-finanziario europeo, in direzione di uno “Spazio amministrativo-tributario europeo”.

Parole-chiave: integrazione europea, cooperazione amministrativa, diritto tributario europeo, spazio amministrativo-tributario europeo.

Abstract

The Treaty of Lisbon marked a determining turning point in the scientific debate on the «administrative matters» in the European Union, and the administrative cooperation has become the main tool for the improvement and the fulfilment of the supranational political institutions, including taxation. The Author analyzes, in methodical terms, the new legal dimension taken by the administrative cooperation at supranational level, starting with the dynamic system of the EU's tax jurisdiction. Some changes introduced in this area, indeed, make up the starting point of the deep change – still ongoing – of the administrative-financial european system, in the direction of a “European administrative-tax area”.

¹ Professore Associato di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Studi giuridici ed economici dell'Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza. Facoltà di Giurisprudenza. Viale Regina Elena, 295, CEP 00161, Roma, Itália.

Keywords: European integration, Administrative cooperation, European Tax Law, European administrative-tax field.

La cooperazione amministrativa nell'Unione europea come “questione di interesse comune”

Il Trattato di Lisbona ha segnato una svolta decisiva nell'ambito del dibattito scientifico sulla “questione amministrativa” nell'Unione europea, e la cooperazione amministrativa è diventata lo strumento principale per il perfezionamento e l'attuazione delle politiche sovranazionali, compresa quella fiscale².

La corretta interpretazione, sul piano sistematico, della nuova dimensione giuridica assunta dalla cooperazione amministrativa a livello sovranazionale presuppone alcune preliminari considerazioni sul sistema dinamico della competenza fiscale dell'Unione europea. Alcune novità introdotte in tale ambito, difatti, costituiscono il punto di partenza della profonda trasformazione – ancora in atto – del sistema amministrativo-finanziario europeo.

Si pensi, per esempio, all'importanza che ha assunto la nuova competenza dell'Unione «per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri» nel settore della cooperazione amministrativa, ex art. 6 TFUE, o, ancora, al nuovo regime dei controlli politici esercitati dai parlamenti nazionali sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, introdotto con l'obiettivo di porre un freno alla straripante espansione della competenza concorrente dell'Unione rispetto a quella degli Stati membri. D'altra parte, l'accrescimento delle competenze fiscali dell'Unione europea è direttamente correlato alla progressiva estensione delle strutture amministrative sovranazionali e di quelle nazionali operanti in funzione europea.

Il sistema delle competenze dell'Unione è stato costruito sul principio di attribuzione (art. 5 TUE) (Tinelli, 2004; Tusseau, 2014, p. 39ss; Guastaferrò, 2012, p. 117ss; Beaud, 2014, p. 19ss), secondo cui l'Unione può agire nei limiti delle competenze che le vengono attribuite nei trattati, a seguito di un formale trasferimento degli stessi da parte degli Stati membri, per la realizzazione di obiettivi da questi ultimi stabiliti. Tale sistema, pertanto, è stato definito come un insieme di “microsistemi settoriali” (Canizzaro, 2015, p. 240ss), ognuno dei quali caratterizzato da propri obiettivi, poteri di azione e specifiche procedure decisionali.

La competenza fiscale dell'Unione, in particolare, si estrinseca con un carattere di esclusività in materia di unione doganale, implicando la preclusione assoluta degli Stati ad operare in campi normativi che il trattato riserva appunto all'Unione, e limitando, in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati.

In altri settori, invece, la competenza dell'Unione si pone in concorrenza con gli Stati membri. Tra questi rientra anche la materia fiscale (e le azioni finalizzate all'armonizzazione o ravvicinamento delle relative discipline nazionali), sebbene non espressamente elencata

² Per un approfondimento sull'argomento v. F. Saponaro (2017b).

all'art. 2 TFUE. La competenza concorrente presenta un carattere "residuale" in quanto l'Unione ne dispone insieme agli Stati membri, ad eccezione delle materie in cui ad essa spetta una competenza esclusiva o una competenza per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare e completare l'azione degli Stati membri (art. 4 TFUE). Con la precisazione che questi ultimi esercitano la loro competenza nella misura in cui l'Unione non abbia esercitato la propria o nella misura in cui essa abbia deciso di cessare di esercitare la propria, e, quindi, che qualsiasi competenza non attribuita all'Unione sia comunque di spettanza degli Stati membri.

Da ciò emerge una connotazione "dinamica" della competenza concorrente, perché l'ambito di operatività degli Stati membri appare mutevole e subordinato a quello dell'Unione, la quale potrebbe delimitare il confine tra la propria disciplina e quella nazionale, decidendo l'ampiezza e l'intensità della regolazione nella materia fiscale, fino a modificare o, addirittura, ad escludere l'ambito di intervento nazionale (Timmermans, 2014, p. 155), pur nel formale rispetto del principio di proporzionalità e di sussidiarietà.

Quest'ultimo principio, seppur idoneo a definire il concreto esercizio della competenza concorrente (Zilioli, 1995, p. 533), presenta un carattere ambivalente e, per certi versi, paradossale (Canizzaro, 2015, p. 262). Sebbene sia stato previsto per tutelare l'ambito di esercizio della competenza degli Stati membri contro l'ingerenza dell'Unione europea, spesso giustifica l'azione di quest'ultima oltre gli originali ambiti di sua spettanza, legittimando indirettamente un ampliamento del suo intervento (Saponaro, 2002, p. 1.068ss). I controlli previsti sull'applicazione di tale principio appaiono poco incisivi e, comunque, non in grado di impedire l'espansione della competenza concorrente dell'Unione. Il controllo giurisdizionale svolto dalla Corte di giustizia si traduce in un mero giudizio formale sulla congruità della motivazione adottata dall'istituzione europea, che si riduce ad un mero esercizio di stile nella motivazione dell'atto (Canizzaro, 2015, p. 262; Baratta, 2010, p. 517ss). Il controllo politico dei parlamenti nazionali sull'attività della Commissione e del legislatore europeo, introdotto dal Trattato di Lisbona, si identifica in ampie consultazioni che si sostanziano nella manifestazione di pareri (negativi), di carattere facoltativo, spesso inidonei, per via dei *quorum* richiesti, a frenare l'iniziativa delle istituzioni europee e a definire i limiti della loro azione (Villani, 2011, p. 785ss; Cygan, 2011, p. 480ss; Gennart, 2010, p. 17ss; Kiiver, 2008, p. 77ss; Peters, 2005, 68ss). Tale controllo non appare neppure in grado di colmare, se non via puramente formale, quel *deficit* di democrazia che si riscontra nell'esercizio del potere normativo delle stesse istituzioni europee (Konstadinides, 2009).

La nuova competenza per il sostegno, il coordinamento o completamento dell'azione degli Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa

Il Trattato di Lisbona introduce, inoltre, la nuova competenza per il sostegno, il coordinamento o completamento dell'azione degli Stati nel settore della cooperazione amministrativa nella sua finalità europea (art. 6 TFUE).

Essa ha come oggetto l'implementazione ed il miglioramento della capacità amministrativa degli Stati membri di dare attuazione al diritto europeo, e, pur coesistendo

con l'autonoma responsabilità amministrativa degli stessi, legittima un ampio potere di intervento dell'Unione in questa materia, soprattutto alla luce di una sua potenziale attività di "completamento" rispetto all'azione degli Stati membri. La nuova competenza non sembra destinata a cambiare gli obblighi di cooperazione che discendono da principi generali del trattato o caratterizzate da una tipica regolamentazione giuridica, come avviene in materia doganale *ex art. 33 TFUE*, quanto quello di migliorare "la funzionalità europea" delle amministrazioni nazionali. Essa, seppur complementare rispetto a quella degli Stati, implica un suo esercizio concorrente, che di fatto potrebbe manifestarsi ogniqualvolta l'attività amministrativa nazionale dovesse risultare – sulla base di un giudizio dell'Unione – non adeguata o incompleta in relazione agli obiettivi dei trattati. La nuova competenza, pertanto, pur nel rispetto del principio di sussidiarietà, potrebbe influenzare notevolmente l'attività delle amministrazioni finanziarie nazionali operanti in funzione europea.

Si ipotizza, infine, a favore dell'Unione un'ulteriore competenza dal carattere "elastico", a chiusura del sistema, qualora l'azione di quest'ultima appaia indispensabile nell'ambito delle sue politiche materiali, al fine di realizzare uno degli obiettivi dei trattati, pur non avendo previsto – gli stessi trattati – i poteri di azione richiesti a tal fine (*art. 352 TFUE*). Essa rappresenta uno strumento capace di dotare l'Unione di un potere di espansione della propria sfera di influenza, legittimandola a definire in maniera autonoma il proprio ambito di competenza (Canizzaro, 2015, 270ss), anche in materia fiscale³.

La nuova competenza dell'Unione, *ex art. 6 TFUE*, riconosce alla cooperazione amministrativa nella sua finalità europea un'autonomia concettuale e una qualificazione giuridica precisa ed identitaria. Infatti, prima del Trattato di Lisbona tale forma di cooperazione si era sviluppata senza una chiara base giuridica ed era stata spesso promossa facendo ricorso proprio all'*art. 352 TFUE (ex art. 308 TCE)*. Pertanto, anche l'originaria tensione politica tra il polo sovranazionale (Commissione) e quello intergovernativo (Consiglio) sull'opportunità di operare un *discrimen* tra la cooperazione amministrativa in materia tributaria e la materia fiscale in senso stretto, al fine di sottrarre la prima alla procedura legislativa speciale *ex artt. 93 e 94 TCE (oggi artt. 113 e 115 TFUE)* e, quindi, al principio dell'unanimità, appare oggi definitivamente superata sul piano del diritto primario europeo. Ciò trova ulteriore conferma nello stesso trattato, in cui viene precisato che le misure di cooperazione amministrativa non possono mai concretizzarsi in atti che abbiano l'effetto di "armonizzare le disposizioni legislative e regolamentari" degli Stati membri (*art. 197, par. 2, TFUE*). Pertanto, a partire dal Trattato di Lisbona, la cooperazione amministrativa in ambito tributario sembra ragionevolmente trovare la sua base giuridica nel combinato disposto degli *artt. 114 e 197 TFUE*⁴, che prevedono il ricorso alla procedura legislativa ordinaria. L'assunto trova un riscontro concreto nella scelta operata dal legislatore europeo di individuare proprio nei suddetti articoli il fondamento giuridico del Regolamento (UE) n.

³ Su cui v. la pubblicazione della Commissione dal titolo "*La politica fiscale dell'Unione europea*", Bruxelles, 2000, 7.

⁴ Nei limiti di ciò che riguarda il ravvicinamento delle sole "disposizioni amministrative" degli Stati membri che abbiano per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno, in quanto l'*art. 197 TFUE* prevede che le misure di cooperazione amministrativa non possono mai concretizzarsi in atti che abbiano l'effetto di armonizzare le disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri, ma non anche quelle di carattere amministrativo.

1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013, istitutivo del Programma d'azione "Fiscalis 2020", avente come finalità quella di consolidare il funzionamento dei regimi fiscali degli Stati membri e del mercato unico dell'Unione, agevolando l'evoluzione delle amministrazioni finanziarie fino alla loro completa informatizzazione, e, quindi, all'istituzione del mercato unico digitale.

Alla luce di quanto rilevato, l'attuazione amministrativa europea in materia tributaria, che oggi si identifica sostanzialmente con la disciplina sullo scambio di informazioni in materia di accertamento e riscossione, appare come un modello giuridico complesso in cui si sintetizzano, seppur su piani giuridici distinti, sia gli effetti di un processo di ravvicinamento del diritto tributario formale degli Stati membri (strutture organizzative, procedure, regole riguardanti le modalità di scambio, ecc.) e sia quelli della cooperazione amministrativa (azioni congiunte, creazione di sistemi di informazione europei, attività di formazione comune, assunzione di reciproci obblighi di assistenza e coordinamento, controlli simultanei, compresenza di funzionari nelle verifiche, ecc.). Come è stato già rilevato, le procedure armonizzate per cooperare, che intervengono a livello legislativo o regolamentare, fungono da mero strumento per porre in essere l'attività di cooperazione, che costituisce l'azione vera e propria, consistente nell'assunzione di reciproci obblighi di assistenza e coordinamento tra le amministrazioni finanziarie dei singoli Stati membri, attraverso il supporto esterno, anche in un'ottica di completamento, dell'Unione europea.

I due processi, seppur caratterizzati da basi giuridiche differenti, coesistono, in una posizione complementare (Melis, 2007, p. 416-417), in direzione della realizzazione degli scopi propri dell'Unione europea, e, in particolare, per garantire il corretto funzionamento del mercato interno. Di certo, la maggiore flessibilità offerta dagli strumenti di cooperazione amministrativa, rispetto alle misure di armonizzazione fiscale (ormai ben consolidate), potrebbe rivelarsi maggiormente funzionale rispetto alle attuali esigenze dell'integrazione europea ed in grado di frenare lo scetticismo degli Stati membri rispetto all'oggettivo ampliamento della sfera di competenza fiscale dell'Unione europea⁵.

Allo stato attuale, la cooperazione amministrativa sembra beneficiare del consolidamento dell'armonizzazione delle procedure di scambio di informazioni con riferimento a quasi tutti i tributi, in quanto le permette di seguire un percorso noto e già pienamente assimilato tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri⁶, così da potersi sviluppare con più facilità e permettere una più rapida diffusione e assimilazione delle *best practice* europee.

Il processo di integrazione amministrativa in ambito fiscale, a partire dal Trattato di Lisbona, assume un fondamento giuridico nuovo, in quanto l'art. 197, par. 1, TFUE sancisce il nuovo principio secondo cui "l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri», essendo «essenziale per il buon funzionamento dell'Unione", deve essere

⁵ Secondo un consolidato orientamento politico sovranazionale l'attuazione efficiente della legislazione fiscale dell'Unione europea e degli Stati membri non potrà realizzarsi attraverso nuove misure di armonizzazione o ravvicinamento fiscale, bensì attraverso una cooperazione e un coordinamento a livello europeo. Si v. la Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012.

⁶ Lo scambio di informazioni si realizza attraverso procedure armonizzate, che garantiscono una sorta di standardizzazione dell'*iter* che conduce alla cooperazione. Sull'argomento v. anche la posizione assunta da MELIS (2008, 207 ss).

considerata una questione di interesse comune (Macchia, 2012, p. 101ss). Tale principio interpretato alla luce della nuova competenza dell'Unione europea, ex art. 6 TFUE, sancisce il definitivo superamento del principio dell'autonomia amministrativa degli Stati membri (Chiti, 2012, p. 26ss).

L'art. 197, par. 2, TFUE, precisa, inoltre, che l'Unione è autorizzata a «sostenere gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione», tra le cui azioni vengono annoverate, a titolo esemplificativo, lo scambio di informazioni e di funzionari pubblici ed il sostegno a programmi di formazione, e a ciò può provvedere mediante regolamenti del Consiglio e del Parlamento europeo.

Si apre, pertanto, uno scenario inedito in cui gli interventi diretti dell'Unione sono destinati ad accrescersi, con azioni di sostegno, di coordinamento, finanche di completamento, riguardanti la questione amministrativa che diviene "comune", qualora l'azione esecutiva di uno Stato membro non risulti "effettiva", sempre nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità (Chiti, 2004, p. 175ss).

L'effettività dell'attuazione del diritto europeo deve essere intesa quale capacità amministrativa di attuare concretamente il diritto dell'Unione. Non è considerata di interesse comune l'attuazione in sé del diritto sovranazionale, quanto l'effettività di essa. L'obiettivo perseguito è quello di impedire la non attuazione sostanziale del diritto europeo a causa dell'inefficienza delle amministrazioni nazionali degli Stati membri, impedendo quella che è stata definita "l'asimmetria delle attuazioni statali" (Sorace, 2012, p. 82).

In ambito tributario, l'esperienza dell'integrazione europea ha dimostrato come, a partire dal Trattato di Lisbona, gli interventi delle istituzioni sovranazionali, in particolare quelli della Commissione, nelle problematiche dell'attuazione amministrativa del tributo si siano notevolmente ampliate proprio attraverso l'incentivazione di misure di cooperazione tra gli Stati membri, concertate e coordinate a livello europeo al fine di rendere più uniforme ed incisiva la lotta dei Paesi membri contro la frode fiscale.

In tale prospettiva si collocano i nuovi programmi europei "Fiscalis 2020" e "Dogana 2020", i quali, seppur con finalità differenti, sostengono in maniera icastica la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, promuovendo lo sviluppo delle reti interpersonali e di competenza in grado di agevolare la diffusione di buone pratiche e conoscenze operative tra gli Stati membri e gli altri Paesi partecipanti all'iniziativa. Tali programmi sono destinati ad incidere sull'evoluzione dell'attuazione amministrativa dei tributi, attraverso un intervento di coordinamento, di esecuzione e di gestione della Commissione, ex art. 17 TUE, destinato ad estendersi in maniera diretta nei confronti delle amministrazioni finanziarie nazionali⁷. Queste, con lo sviluppo delle infrastrutture informatiche, dovranno tendere a trasformarsi in "amministrazioni informatizzate evolute"⁸, in grado di meglio prevenire e reprimere le frodi fiscali e tutelare il gettito tributario.

⁷ Si v. la Comunicazione COM(2011) 706 def. del 9 novembre 2011.

⁸ Si v. la Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012 dal titolo "Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d'azione per l'imposizione fiscale nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e abroga la Decisione n. 1482/2007/CE" e la Comunicazione COM(2012) 464 final del 29 agosto 2012 dal titolo "Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che

Contestualmente all'affermazione di tali programmi sono proseguite le azioni del Consiglio dirette ad ampliare la sfera di operatività ed i contenuti delle misure di armonizzazione, già adottate in precedenza, in materia di scambio di informazioni nei diversi ambiti tributari. Tali azioni, proprio sull'ottica dell'enunciata complementarità, hanno trovato collocazione nel contesto del "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" della Commissione, del 6 dicembre 2012⁹, ed in attuazione alle Conclusioni del Consiglio di Europeo del 18 dicembre 2014, che hanno auspicato la necessità di «proseguire con urgenza gli sforzi nella lotta all'elusione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva, a livello sia globale sia dell'Unione europea».

L'art. 197 TFUE: la legittimazione di nuovi interventi dell'Unione europea nelle questioni amministrativo-tributarie degli Stati membri

La previsione dell'art. 197 TFUE, e, in particolare, l'espressione «l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione (...) è considerata questione di interesse comune», è destinata a cambiare radicalmente i tradizionali equilibri tra le amministrazioni finanziarie coinvolte nella cooperazione amministrativa in materia tributaria (Macchia, 2012, p. 105ss). Essa è una norma originale ed innovativa nell'esperienza dell'integrazione giuridica europea, in quanto destinata ad accrescere sicuramente gli interventi dell'Unione europea nelle questioni amministrative degli Stati membri, qualora questi si dimostrino incapaci di dare concreta attuazione al diritto europeo, ovvero, ogniquale volta la loro azione amministrativa si dovesse rivelare inadeguata in punto di sussidiarietà¹⁰ (Natalini, 2012, p. 428). L'Unione, pertanto, "sarebbe abilitata a regolare gli strumenti organizzativi e procedurali mediante i quali le autorità nazionali sono chiamate, in raccordo fra loro e con l'amministrazione comunitaria, a perseguire gli obiettivi europei"¹¹ (D'Auria, 2012, p. 302).

Da ciò potrebbe derivare un apposito strumentario in grado di assicurare il coordinamento tra le diverse amministrazioni finanziarie nazionali ed europee coinvolte nell'ambito dell'attuazione amministrativa del tributo ed obbligare, per esempio, a

istituisce un programma d'azione per l'imposizione fiscale nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Dogana 2020) e abroga la decisione n. 624/2007/CE".

⁹ COM(2012) 722 final.

¹⁰ L'Autore evidenzia che "l'art. 197 TFUE offre una nuova più generalizzata base giuridica per le politiche di costruzione della capacità amministrativa. Afferma che la questione burocratica non è più solo il corollario di alcune politiche settoriali, ma una competenza a sé stante e di carattere generale. Riconosce che il problema non può essere più affidato ai singoli Stati o alla mano invisibile della diffusione di conoscenze che potrebbe determinare la diffusione delle *best practice*: essendo la questione amministrativa di interesse comune, essa deve essere oggetto di interventi di riforma intenzionale e deve essere affrontata e risolta con riferimento a tutti gli ambiti territoriali e non solo a quelli più svantaggiati".

¹¹ L'Autore evidenzia che "questa conclusione si riflette anche sul terreno della gestione finanziaria eurocomunitaria. L'attuazione effettiva del diritto comunitario ha, infatti, una sua componente essenziale nella corretta esecuzione del bilancio e nella sana gestione della finanza comunitaria, l'una e l'altra essendo implicate nell'esercizio delle funzioni che, rimesse alla responsabilità degli Stati membri, sono finanziate (in tutto o in parte) con risorse comunitarie. Se ne dovrebbe trarre la conclusione che, ai fini dell'attuazione del diritto comunitario, la corretta gestione finanziaria è pur essa questione di interesse comune, cosicché la competenza di sostegno dell'Unione potrebbe estendersi all'organizzazione e ai procedimenti che regolano, negli Stati nazionali, la gestione della spesa e i connessi controlli".

comportamenti preventivamente definiti, alla predisposizione di atti comuni, al reciproco riconoscimento degli effetti di un atto o di una decisione, o, anche, alla definizione comune di un procedimento amministrativo. Un esempio concreto, nell'esperienza dell'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea, è rappresentato dalla previsione, sul piano legislativo, di "formulari tipo", nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta o spontaneo, e di "formati elettronici tipo", nell'ambito dello scambio automatico, i quali vengono dettagliati, nella forma e nel contenuto, attraverso regolamenti di esecuzione della Commissione.

Tali strumenti, pur nella diversità del diritto tributario formale degli Stati membri, sono dei *format* multilingue contenenti una pluralità di dati o informazioni prestabilite e tipizzate, che devono essere fornite, attraverso – compilazione manuale o elettronica – a cura dell'amministrazione finanziaria nazionale, con l'effetto di standardizzare ed omogeneizzare "formalmente" le informazioni minime di "prevedibile rilevanza" oggetto dello scambio. Essi, pertanto, garantiscono un più agevole reperimento del dato da inserire, riducendo notevolmente i dubbi interpretativi degli uffici nella fase istruttoria, una più rapida ed efficiente circolabilità ed utilizzabilità, sul piano giuridico, dell'informazione, "aggirando", sul piano meramente formale, le potenziali asimmetrie riscontrabili negli ordinamenti tributari degli Stati membri, così da non "frustrare l'efficacia dello scambio di informazioni fiscali"¹².

L'effettività dell'attuazione richiede che essa si realizzi, almeno tendenzialmente, in condizioni di uguaglianza tra gli Stati membri, "ovvero che ciascuno Paese si attesti su uno standard di risultati comuni" (D'Auria, 2012, p. 302).

Ciò non deve significare tendenza all'uniformazione delle discipline tributarie formali degli Stati membri, o all'unificazione, su base gerarchica, dei sistemi amministrativi nazionali (Macchia, 2012, p. 110), bensì affermazione, sul piano funzionale, di risultati comunemente condivisibili tra gli Stati membri per la realizzazione degli scopi dell'Unione. Non si tratta, cioè, di promuovere un'omogeneizzazione dei sistemi amministrativo-tributari¹³ (Cortese, 2012, p. 173), bensì una loro funzionalizzazione alle mutevoli esigenze dell'Unione, attraverso la produzione e la diffusione di "risultati" che siano giuridicamente "sfruttabili", sul piano qualitativo e quantitativo, dalle amministrazioni finanziarie nazionali al fine di garantire il "buon funzionamento dell'Unione".

Un esempio particolarmente significativo è rappresentato dall'introduzione, con la Direttiva 2010/24/UE, del "titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito", nell'ambito della disciplina dell'esazione del credito fiscale nell'Unione europea, il

¹² L'espressione è utilizzata nell'ultimo periodo del 9° Considerando della Direttiva 2011/16/UE.

¹³ L'Autore evidenzia che "non è possibile, per l'Unione, immaginare un'uniforme disciplina europea di istituti espressamente finalizzati alla cooperazione amministrativa, da attivarsi necessariamente in ogni fattispecie in cui la cooperazione sia obbligatoria o opportuna. Ciò che si potrebbe immaginare, invece, è – oltre allo scambio di funzionari, di informazioni e all'elaborazione di programmi di formazione, già positivamente previsti dall'art. 197 – la fissazione di standard organizzativi e procedurali, quali potrebbero essere, ad esempio, specifici limiti temporali nell'adempimento di determinati oneri procedurali ovvero oneri di pre-informazione o di consultazione reciproca. Ma nulla vieterebbe anche la creazione di un apposito *marchio* (o anche di un sistema di accreditamento) sulla capacità amministrativa, a sua volta utilizzabile ai fini dell'individuazione preferenziale delle amministrazioni nazionali destinatarie di provvidenze o finanziamenti specifici".

quale si identifica in un modulo standard¹⁴, che viene compilato dall'amministrazione finanziaria dello Stato membro che chiede l'assistenza alla riscossione, sulla base di dati estrapolati dal titolo esecutivo non contestato formatosi nella propria giurisdizione.

Il titolo uniforme permette l'immediata esecuzione della pretesa, senza la necessità di essere ulteriormente riconosciuto, completato o sostituito da parte dello Stato membro adito. Esso è sostanzialmente coincidente con il titolo esecutivo nazionale, seppur formalmente trasfuso in un *format* circolabile ed automaticamente riconoscibile tra gli Stati membri, tanto da permettere l'immediata esecuzione del credito fiscale in esso rappresentato. In questo caso, non si perviene ad un'uniformazione sostanziale dei titoli esecutivi degli Stati membri, che mantengono le loro originarie peculiarità, bensì ad una loro omogeneizzazione sul piano formale ed effettuale. (Saponaro, 2017a, p. 433ss).

Tali strumenti, nel loro complesso, evidenziano, da un punto di vista pratico, come le forme di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie nazionali e tra queste e la Commissione si combinino con il tentativo di assicurare l'attuazione effettiva del diritto tributario europeo (formale) e delle politiche di interesse sovranazionale.

Un passaggio ulteriore in questa direzione è offerta, nell'ambito dello scambio automatico di informazioni, dall'introduzione di banche dati o archivi elettronici, gestiti a livello sovranazionale, in cui le informazioni possono essere immesse o attinte in tempo reale. In questi casi, si assiste al passaggio dall'attività di "scambio" a quella di "condivisione" delle informazioni detenute dalle singole amministrazioni finanziarie nazionali (D'Angelo, 2016, p. 232ss), raccolte secondo istruttorie diverse, ma centralizzate attraverso procedure omogenee.

A parte l'esperienza dei tributi armonizzati, che hanno visto per primi l'introduzione di banche dati con finalità specifiche, come il *Vat Information Exchange System*¹⁵ (, in materia di IVA, l'*Excise Movement Control System*, in materie di accise, ed il *Customs Information System* (D'Angelo, 2016, p. 233-234), in materia di tributi doganali, tale tendenza è sembrata consolidarsi anche di recente con riferimento ad altri ambiti fiscali.

La Direttiva 2015/2376/UE (cd. "DAC 3"), ha introdotto, difatti, una nuova disciplina sullo scambio obbligatorio di informazioni concernenti i *ruling* preventivi transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, prevedendo, entro il 31 dicembre 2017, l'istituzione di un "registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale" (Del Federico, 2010, p. 221ss), consultabile sia dagli Stati membri e sia dalla Commissione, per gli scopi propri della direttiva.

Tutto ciò, però, pur collocandosi nel contesto della garanzia dell'effettività dell'attuazione del diritto europeo, solleva una serie di problematiche, ancora irrisolte, riguardanti la tutela del contribuente coinvolto nei nuovi schemi di cooperazione.

L'immissione di dati, sia nei formulari o formati tipo e sia nelle banche dati, che sia il risultato di istruttorie irregolari o, semplicemente, di errori materiali, potrebbe comportare una serie di pregiudizi al soggetto coinvolto, il quale potrebbe trovarsi nell'impossibilità

¹⁴ Allegato al Regolamento di esecuzione (UE) della Commissione n. 1189/2011.

¹⁵ Il VIES è accessibile sia ai contribuenti (prima sezione), per alcune informazioni elementari sui soggetti IVA, e sia dalle amministrazioni finanziarie (seconda sezione). L'accesso, le modalità di consultazione e l'uso delle informazioni estratte risultano essere rigidamente regolamentate.

oggettiva di individuare la fonte genetica dell'illegittimità dell'informazione scambiata o condivisa e, successivamente, utilizzata per un accertamento a suo carico o, infine, anche nel ricercare il corretto, adeguato e legittimo strumento di tutela dei propri diritti sul piano amministrativo e giurisdizionale, visto il coinvolgimento di amministrazioni finanziarie appartenenti a Stati membri diversi.

L'attuazione effettiva del diritto europeo da parte degli Stati membri, essenziale per il buon funzionamento dell'Unione europea, non può non tener conto, infine, del fatto che con il Trattato di Lisbona, l'Unione europea acquisisce una personalità giuridica unitaria, ex art. 47 TUE, che le consente di porsi come un ente unitario nell'ambito delle sue relazioni internazionali.

Essa, pertanto, intrattiene sempre più rapporti con apparati ultrastatali che operano nel contesto internazionale. Tali relazioni sono in grado di influenzare la formazione del diritto sovranazionale, soprattutto in ambito fiscale, le cui problematiche richiedono misure ed interventi su scala globale. Da ciò sono derivate, per esempio, sia le misure di adeguamento della disciplina europea in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni al nuovo standard globale unico approvato dall'OCSE, il *Common Reporting Standard* (CRS), e sia le iniziative promosse dalla Commissione per recepire i risultati del progetto (OCSE-G20) *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), il quale ha chiarito che, sebbene la fiscalità resti un ambito della sovranità nazionale, l'obbligo di non confliggere con gli impegni assunti a livello internazionale pone un concreto limite all'implementazione differenziata.

In questo contesto si collocano le novità previste dalla Direttiva 2014/107/UE (cd. "DAC 2"), che prevedendo lo scambio automatico di informazioni sui conti bancari e finanziari di talune categorie di contribuenti, ha imposto l'adeguamento della disciplina europea ai nuovi standard elaborati in sede OCSE sulle norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (*due diligence*), o, infine, le novità introdotte dalla Direttiva 2016/881/UE (cd. "DAC. 4"), che, ampliando l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni in materia di *"Country by Country Reporting"*, ha dato attuazione all'Azione n. 13 del progetto BEPS in materia di *transfer pricing*, al fine di procedere all'individuazione di uno standard minimo che favorisca le amministrazioni finanziarie coinvolte nella ricerca delle aree a rischio di elusione e nell'adozione delle relative misure di contrasto.

In tutti questi casi, la cooperazione amministrativa assume delle forme particolarmente complesse ed articolate, svolgendosi l'azione dell'Unione europea contestualmente su due livelli distinti. Essa, difatti, da una parte, promuove l'importazione, a livello sovranazionale, di modelli o standard internazionali attraverso l'adozione di adeguati atti normativi, e, dall'altra, ne impone la loro assimilazione diretta nel tessuto amministrativo degli Stati membri, influenzando, perfino, il *modus operandi* di soggetti economici pubblici o privati, coinvolti, indirettamente, nell'attuazione di un diritto europeo "internazionalizzato". (Pistone, 2014, p. 4 ss).

La questione amministrativa, insomma, con l'art. 197 TFUE smette di essere definitivamente un tema di carattere esclusivamente nazionale, assurgendo a questione di interesse comune.

Gli Stati non appaiono più come gli unici responsabili dell'attuazione del diritto europeo. L'Unione pur non sostituendosi ad essi, ex art. 6 TFUE, acquisisce dei nuovi poteri sull'organizzazione e sui i principi che guidano l'azione amministrativa, allorquando ciò appaia indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi sovranazionali. (Macchia, 2012, p. 111).

La cooperazione amministrativa diventa lo strumento principale per garantire l'attuazione del diritto europeo ed il buon funzionamento dell'Unione europea: se in passato essa si realizzava quasi esclusivamente attraverso atti di *soft law*, adesso, invece, può contare su interventi normativi dell'Unione sempre più estesi ed incisivi, su delle *binding measures*¹⁶. (Chiti, 2010).

Resta da verificare come tutte queste importanti riforme, intervenute sul piano dei trattati, siano realmente in grado di incidere sul tradizionale assetto organizzativo delle amministrazioni finanziarie europee e possano rappresentare, in un prossimo futuro, delle innovazioni prodromiche ad un nuovo modo di intendere ed "amministrare" la materia fiscale nello spazio giuridico sovranazionale.

In direzione di uno "Spazio amministrativo-tributario europeo".

Negli ultimi anni, la Commissione è stata sicuramente l'istituzione europea che ha subito un maggior rafforzamento nella struttura dell'amministrazione sovranazionale, ponendosi al vertice dell'apparato amministrativo centrale dell'Unione e coniugando insieme l'esercizio del potere esecutivo con quello di indirizzo politico e di iniziativa legislativa. (Berlin, 1987, p. 21).

Essa, però, pur essendo titolare delle attribuzioni più importanti inerenti lo svolgimento, in generale, delle funzioni amministrative europee, non si identifica *tout court* con il potere esecutivo dell'Unione. (Mattarella, 2013, p. 149-150).

Quest'ultimo si presenta frammentato, in quanto il suo esercizio investe, contemporaneamente, sia le amministrazioni europee e sia quelle nazionali, anche attraverso figure di composizione mista. Gli stessi poteri di esecuzione della Commissione, conferiti dal legislatore europeo, sono, in verità, esercitati con l'assistenza e il controllo dei comitati, in cui partecipano anche i rappresentanti delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

I mutamenti legislativi introdotti nel sistema degli interventi dei comitati della comitologia, ex artt. 290 e 291 TFUE, hanno inciso profondamente sul potere decisionale nella sfera degli atti di esecuzione, particolarmente decisivo in materia di cooperazione amministrativo-fiscale, il quale non risulta più essere condiviso, come in passato, tra il Consiglio e la Commissione, ma direttamente tra quest'ultima e gli Stati membri, attraverso le relative amministrazioni rappresentate nei comitati (v., per esempio, il "Comitato della cooperazione amministrativa in materia fiscale"). L'importanza che assume tale forma di condivisione del potere esecutivo è chiaramente tangibile in occasione dell'emanazione dei regolamenti di esecuzione della Commissione, attraverso i quali vengono introdotte le misure

¹⁶ L'Autore evidenzia che "The future "binding measures" will represent the European parameter to direct administrative action in the Member States, and consequently evaluate their effectiveness, even without providing a full and uniform discipline".

più idonee a garantire l'effettività e l'omogeneità dell'attuazione del diritto europeo tra gli Stati membri. La stessa Commissione, anche in fase di preparazione delle proposte legislative ed altre iniziative di carattere non legislativo o politico riguardanti l'attuazione amministrativa dei tributi, risulta assistita da numerosi gruppi di esperti, permanenti o temporanei, a composizione mista, istituiti con funzioni di consultazione ed assistenza, che ripropongono, in forme diverse, il modello dei comitati (v., per esempio, il gruppo formale e permanente *Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation* o il "Gruppo di esperti sullo scambio automatico di informazioni sul conto finanziario").

La persistente tensione tra il polo sovranazionale e quello intergovernativo dell'Unione e l'assenza di un progetto politico diretto ad affermare un'amministrazione federale, hanno condotto al consolidamento della tendenza a non far mai emergere uno squilibrio tra le amministrazioni finanziarie europee e quelle nazionali degli Stati membri nell'attuazione amministrativa del diritto europeo. Invero, tale competenza – fino al Trattato di Lisbona – è apparsa più intergovernativa e meno sovranazionale. In seguito, invece, più che assistersi ad una emersione del ruolo della Commissione rispetto a quello degli Stati membri, tale contrapposizione ha perso gradualmente importanza, andandosi ad affermare un "sistema ibrido di decisione". (Macchia, 2012, p. 112ss; anche Kjaer, 2010, 25ss).

I modelli di esecuzione che si sono affermati negli ultimi anni sono stati costruiti su forme di collaborazione particolarmente complesse tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri e quelle europee (in particolare la Commissione), tanto da potersi sostenere che l'esercizio delle relative competenze in materia fiscale più che essere ripartito, spetta congiuntamente a più apparati, attraverso l'espletamento di funzioni diverse ma perfettamente integrate e coordinate tra loro.

Ciò ha influenzato la struttura dei relativi procedimenti amministrativi attivati, i quali, come si è visto in materia di scambio di informazioni fiscali, sono caratterizzati da una natura giuridica "composta", proprio perché animati dalla partecipazione di più amministrazioni finanziarie, poste su più livelli di governo (Mattarella, 2013, p. 153-154), a volte anche aggregate tra loro in modelli di composizione mista, le cui attività, seppur diverse, risultano funzionalizzate al perseguimento di un superiore interesse sovranazionale, comune o generale.

Sul piano organizzativo ciò ha comportato il coinvolgimento di più strutture, poste in ordinamenti e sedi diverse, connesse tra loro in funzione complementare all'interno di uno schema che presuppone l'aggregazione e l'integrazione tra ordinamenti diversi, in cui la stessa disciplina dell'organizzazione da nazionale è diventata sovranazionale. (Franchini, 2013, p. 237). Si profila, così, un'organizzazione amministrativa sempre più "composita e multilivello", non più ispirata dal criterio della gerarchia ma a quello "dell'interdipendenza strutturale e funzionale". (Franchini, 2013, p. 208). Gli stessi comitati ed i gruppi di esperti risultano funzionalmente collegati con la Commissione e, dunque, non subordinati gerarchicamente ad essa. (Della Cananea; Franchini, 2013, p. 27).

A partire dall'ultimo decennio, inoltre, la grande crisi economica e finanziaria che ha investito l'Europa ha richiesto l'introduzione – in tempi molto brevi – di un nuovo sistema di

*governance*¹⁷ per la risoluzione dei problemi contingenti del mercato interno¹⁸ (Giordano, 2012), che ha avuto importanti riflessi sull'assetto del sistema amministrativo europeo incentrato sulle tre componenti principali – sovranazionale, nazionale e mista (Chiti, 2013, p. 81) – così aprendo la strada a interessanti cambiamenti sia in materia di organizzazione sia di gestione della finanza dell'Unione europea (Melis; Pitrone, 2011, p. 374 ss).

Il nuovo processo di riforma è ispirato alla necessità di rendere più forti i poteri di supervisione dell'Unione europea sulle finanze pubbliche nazionali, andando oltre il Patto di stabilità e crescita, concepito per realizzare obiettivi di sviluppo e coesione economica, di equilibrio dei conti pubblici e di coordinamento dei bilanci. Per fronteggiare il verificarsi di squilibri e divergenze generate nelle economie degli Stati membri dopo l'adozione dell'euro, si è reso necessario anche un coordinamento delle politiche economiche e la creazione di nuovi apparati amministrativi *ad hoc*, ovvero “una rete di protezione in grado di percepire i sintomi e lanciare allarmi sul possibile approssimarsi di situazioni pericolose per la stabilità e la coesione”. (D'Auria, 2012, p. 306-307).

Tra le varie misure adottate, occorre segnalare l'istituzione, nel 2010, del “Sistema europeo di vigilanza finanziaria” (SEVIF), che è un apparato amministrativo plurilivello di autorità microprudenziali e macroprudenziali, comprendente il Comitato europeo per il rischio sistemico (CERS), le tre autorità europee di vigilanza (ABE, ESMA, EIOPA)¹⁹ e le autorità di vigilanza nazionali, con l'obiettivo di assicurare un controllo finanziario coerente ed uniforme all'interno dell'UE²⁰. Tale sistema (in particolare le tre autorità europee di vigilanza²¹ (Cerulli Irelli, 2012, 137ss), risulta strutturato in una rete di amministrazioni indipendenti con poteri molto ampi, che pur andando a rafforzare l'amministrazione europea nel suo complesso, non implica l'ampliamento delle attribuzioni amministrative della Commissione. (Chiti, 2010, 81-82). Un altro esempio particolarmente significativo è rappresentato dal Meccanismo europeo di stabilità (MES), istituito nel 2012 per arginare la

¹⁷ Su cui v. le Comunicazioni della Commissione dal titolo “Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche”, del 12 maggio 2010 – COM(2010) 210 – e “Rafforzare il coordinamento delle politiche economiche per la stabilità, la crescita e i posti di lavoro. Strumenti per una governance economica più forte in ambito Ue”, del 30 giugno 2010 – COM(2010) 367.

¹⁸ La crisi economica della Grecia, nel 2010, che ha investito l'intera Europa, ha comportato l'adozione di una serie di misure, tra le quali: a) il cd. *Six Pack*; b) il Patto Euro Plus; c) il cd. *Two Pack*; d) la modifica dell'art. 136 TFUE; e) il Fondo europeo di stabilità finanziaria (FESF); f) il Meccanismo europeo di stabilizzazione finanziaria (MESF); g) il Meccanismo europeo di stabilità (MES); h) il cd. *Fiscal Compact*. Per un approfondimento sull'argomento v. Giordano (2012).

¹⁹ L'autorità bancaria europea (ABE), l'Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati (ESMA) e l'Autorità europea delle assicurazioni e delle pensioni aziendali e professionali (EIOPA).

²⁰ Il SEVIF mira essenzialmente a controllare e limitare le difficoltà dei singoli istituti finanziari proteggendo i consumatori. L'esposizione del sistema finanziario a rischi comuni rientra, invece, nella vigilanza macroprudenziale, il cui obiettivo è limitare le difficoltà del sistema finanziario nel suo complesso per proteggere l'economia globale da perdite considerevoli del prodotto reale. Nel quadro del SEVIF, il CERS è responsabile della vigilanza macroprudenziale del sistema finanziario dell'Unione europea mentre il controllo microprudenziale è effettuato dall'ABE, dall'ESMA e dall'EIOPA, che cooperano in seno al Comitato congiunto. Con la nascita dell'Unione bancaria, nel 2012, ed il recesso del Regno Unito dall'Unione europea, tale sistema di vigilanza sta subendo profondi cambiamenti. È cambiata la forma del quadro di vigilanza complessiva dell'Unione europea, introducendo nuovi elementi quali un codice unico di vigilanza, il meccanismo di vigilanza unico (SSM), divenuto operativo nel 2014, il meccanismo di risoluzione unico (SRM), divenuto operativo nel 2016 e, infine, il sistema europeo di assicurazione dei depositi (EDIS).

²¹ Esse sono caratterizzate da ampi poteri che investono sia i controlli sia le soluzioni alle crisi di settore e, infine, anche la risoluzione delle controversie. In argomento v. Cerulli Irelli (2012, 137 ss).

crisi finanziaria ed evitare l'insolvenza degli Stati dell'Eurozona (Craig, 2012, p. 231ss; Ruffert, 2011, p. 1777), istituito come organizzazione intergovernativa con un trattato internazionale²². Esso pur essendo un soggetto giuridico "formalmente esterno al sistema dell'Unione" (Chiti, 2012, p. 34; Tosato, 2012, p. 15ss), interagisce costantemente con essa ed è parte sostanziale dei suoi meccanismi di funzionamento.

L'Unione europea, insomma, nel tentativo di elaborare risposte adeguate alla contingenza della crisi, si è affidata "alla lunga e roduta pratica delle amministrazioni composite" (Chiti, 2012, p. 81), questa volta caratterizzate da una maggiore indipendenza rispetto agli originari apparati amministrativi europei, compresa la Commissione.

Si affermano, quindi, nuove figure di composizione funzionali alla soluzione di specifici problemi settoriali dell'Unione, formalmente esterne al suo ordinamento giuridico, con riferimento ai quali l'integrazione amministrativa si perfeziona secondo una chiara logica intergovernativa. D'altra parte, però, l'introduzione di nuovi limiti a carico degli Stati membri all'interno dei cicli di programmazione economico-finanziaria dell'Unione europea, come nell'esempio del "semestre europeo"²³, o la previsione di vincoli sul contenimento del disavanzo pubblico, sulla riduzione del debito e il conseguimento del pareggio di bilancio, come nel caso del "*Fiscal Compact*"²⁴, pur avendo come obiettivo quello di garantire una maggiore coesione nel sistema, si traducono di fatto in una «perdita di sovranità economica» degli Stati membri (Chiti, 2012, p. 36) a favore dell'Unione.

L'equilibrio tra le varie componenti principali del sistema amministrativo europeo, ancora in crescita, potrebbe dipendere, di fatto, dall'uso che le istituzioni sovranazionali potranno fare della nuova competenza europea in materia di cooperazione amministrativa (Chiti, 2012, p. 82; Macchia, 2012, p. 87ss).

L'idea di fondo che sembra emergere è che essa, quale principale strumento per il perfezionamento e l'attuazione delle politiche sovranazionali, compresa la fiscalità e la finanza, più che una scelta politica costituisca la naturale o logica conseguenza di un processo di integrazione europea costruito sull'impostazione funzionalista, che ha sempre negato l'affermazione di uno schema di tipo federale fondato su relazioni di gerarchia tra più livelli di

²² Il "*Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nell'unione economica e monetaria*", firmato il 2 marzo del 2012 dai capi di Stato dei Paesi membri dell'Unione europea, ad eccezione di Regno Unito e Repubblica Ceca. La creazione del MES è stata decisa nel Consiglio europeo del 16-17 dicembre 2010, in occasione del quale è stato raggiunto l'accordo per avviare la procedura di revisione semplificata (ai sensi dell'art. 48 TUE) riguardo all'art. 136 TFUE, con l'introduzione del nuovo paragrafo 3, con il quale è stato riconosciuto in modo esplicito il potere degli Stati membri la cui moneta è l'euro di dar vita ad un'istituzione finanziaria permanente, il MES appunto, con sede a Lussemburgo, non previsto originariamente dai trattati.

²³ Il semestre europeo è un ciclo di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio nell'ambito dell'Unione europea. Rientra nel quadro della *governance* economica dell'Unione. Si concentra in un periodo di sei mesi (dall'inizio di ogni anno), durante il quale gli Stati membri sono chiamati ad allineare le rispettive politiche economiche e di bilancio agli obiettivi e alle norme convenuti a livello unionale. Il semestre europeo si articola intorno a tre nuclei di coordinamento della politica economica: a) riforme strutturali, con un accento sulla promozione della crescita e dell'occupazione in linea con la strategia Europa 2020; b) politiche di bilancio, con l'obiettivo di garantire la sostenibilità delle finanze pubbliche in linea con il patto di stabilità e crescita; c) prevenzione degli squilibri macroeconomici eccessivi.

²⁴ Il Patto di bilancio europeo, formalmente "*Trattato sulla stabilità, coordinamento e governance nell'unione economica e monetaria*" (*Fiscal Compact*), è un accordo approvato con un trattato internazionale, il 2 marzo 2012, da 25 dei 28 stati membri dell'Unione europea. Esso non è stato sottoscritto dal Regno Unito, dalla Croazia (che al tempo della stipulazione non faceva parte dell'Unione europea) e dalla Repubblica Ceca. È entrato in vigore il 1° gennaio 2013.

governo. (Schütze, 2010, p. 1385ss). La cooperazione amministrativa europea, difatti, si afferma sulla base di schemi eterogenei costruiti sui principi di equivalenza funzionale e di sussidiarietà. Ciò implica la più ampia partecipazione e collaborazione tra amministrazioni poste su livelli diversi, operanti sia in forma autonoma sia in composizione aggregata, in un'ottica di riduzione delle asimmetrie, al solo fine di realizzare gli obiettivi europei nell'interesse di tutto il sistema.

Il quadro costituzionale complessivamente descritto, le nuove misure di *governance* economica previste in occasione della crisi, i nuovi programmi pluriennali di cooperazione amministrativa introdotti di recente in forma di regolamenti (Fiscalis 2020 e Dogana 2020), evidenziano l'affermazione ed il consolidamento sul piano giuridico²⁵ del cd. "Spazio amministrativo europeo" (Chiti, 2012, p. 36), che investe anche la materia fiscale, ed in particolare i suoi profili attuativi. Esso si identifica in un "ordinamento di ordinamenti", formatosi nell'Unione, tramite la composizione unitaria dell'ordinamento giuridico di quest'ultima insieme a quelli degli Stati membri, assurgendo ad "espressione primaria del carattere sovranazionale dell'Unione". (Chiti, 2012, p. 37-38; Id, 2001, 979ss)

In tale prospettiva, le amministrazioni finanziarie si integrano sul piano giuridico-funzionale, secondo le forme e le dinamiche dettate dalla cooperazione, operando nell'interesse esclusivo dell'Unione europea, ovvero limitatamente al perseguimento di obiettivi sovranazionali comuni e generali. Tutto ciò si realizza nonostante l'eterogeneità delle amministrazioni finanziarie coinvolte nell'attuazione amministrativa dei tributi, la loro differente collocazione ed organizzazione nel territorio europeo, la diversità di norme di diritto tributario formale ed amministrativo, in generale, che governa la loro azione. (LUPI, 1999, p. 1929ss).

La cooperazione amministrativa in materia fiscale è lo strumento che più di altri permette il temperamento tra il mantenimento delle diversità e dei particolarismi nazionali e l'esigenza di pervenire ad una azione coordinatamente unitaria ed incisiva, attraverso la regolazione europea, in grado di risolvere problemi di rilevanza comune o generale.

In questo nuovo scenario, ciò che rileva su ogni altro aspetto è la funzionalizzazione dell'azione delle amministrazioni finanziarie coinvolte nell'attuazione amministrativa del tributo. Ciò implica l'utilità di individuare, limitatamente alle attività di interesse europeo da esse svolte, un'istituzione sovranazionale di "coordinamento funzionale" che possa anche valutare, attraverso degli indicatori, il buon funzionamento degli schemi di cooperazione. Tale fenomeno comporta un evidente ridimensionamento dell'autonomia organizzativa e procedimentale degli Stati membri (Chiti, 2012, p. 39) e rende opportuna una centralizzazione, a livello sovranazionale, dei sistemi di informazione e dei relativi apparati, come supporto dell'attività di coordinamento funzionale.

In merito a tale aspetto è stata già evidenziata l'importanza che assume in materia fiscale l'interoperabilità di dispositivi, applicazioni, banche dati, servizi e reti, con riferimento ai quali

²⁵ L'espressione assume valenza giuridica con l'art. 29, comma 1, del Trattato di Maastricht in cui viene usata l'espressione "spazio di libertà, sicurezza e giustizia", che nel Trattato di Lisbona ritroviamo nell'art. 3, par. 2, TUE. Inoltre, ad esso è dedicato l'intero "Titolo V", artt. 67 e seguenti, TFUE.

la Commissione sta conducendo una politica di implementazione e standardizzazione nell'ambito delle misure adottate nell'Agenda digitale europea²⁶.

Ma gli elementi di assoluta novità in materia si colgono soprattutto nei richiamati programmi Fiscalis 2020 e Dogana 2020, con la previsione delle cd. "componenti unionali", la cui titolarità spetta direttamente all'Unione europea (la Commissione sostiene, difatti, i relativi costi di acquisizione, sviluppo, installazione, manutenzione e funzionamento giornaliero): si tratta di risorse informatiche (*hardware e software*), connessioni di rete dei sistemi (compresa l'infrastruttura di dati correlata), sistemi informatici necessari a sostenere lo sviluppo, la manutenzione, il miglioramento, il funzionamento dei sistemi d'informazioni europei idonei ad agevolare lo scambio di informazioni e l'accesso ai dati comuni. L'introduzione delle componenti unionali, risponde, inoltre, alla crescente esigenza di cooperazione internazionale in materia fiscale tra l'Unione europea, come soggetto dotato di autonoma personalità giuridica (*ex art. 47 TUE*)²⁷, ed i Paesi terzi, al fine di permettere anche a questi di poterne beneficiare nella prospettiva di una risoluzione, a più ampio raggio, di problematiche fiscali di carattere internazionale.

Nei suddetti programmi è previsto, inoltre, che alla Commissione venga attribuito, in collaborazione – in materia doganale – o di concerto – in materia fiscale in generale – con gli Stati membri, un importante ruolo di coordinamento tra gli aspetti della costituzione e del funzionamento delle componenti unionali con quelle non unionali, che continuano ad essere di spettanza dei Paesi partecipanti. Infine, sempre alla Commissione viene riconosciuto il compito di valutare, sulla base di diversi indicatori, l'andamento dei programmi, nonché l'individuazione e la definizione dei relativi risultati.

Questi cambiamenti di carattere organizzativo, tutt'ora in fase di definizione, non hanno trovato sul piano giuridico sovranazionale un disegno completo ed esauriente, anche se nel Trattato di Lisbona sembrano essere stati previsti, con una certa lungimiranza politica, dei principi base a cui il nuovo modello di amministrazione finanziaria europea dovrà ispirarsi. (Marchese, 2012, p. 241ss).

Un primo principio è quello dell'indipendenza, sancito dall'art. 298 TFUE, secondo cui nell'assolvere i suoi compiti l'Unione europea deve basarsi su un'amministrazione "aperta, efficace ed indipendente". Il concetto di indipendenza, pur prestandosi a più interpretazioni (Macchia, 2012, p. 90-91; Chiti, 2012, p. 28-29), alla luce di quanto evidenziato dovrebbe essere intesa come "indipendenza funzionale" dall'esterno (istituzioni europee, Stati membri ed altri soggetti pubblici e privati), nell'esercizio della specifica funzione cui l'amministrazione interessata è preposta. Essa, inoltre, dovrebbe improntare la sua azione alla neutralità e al tecnicismo²⁸ (Sorace, 2012, p. 72) e, quindi, all'assenza di discrezionalità. (Macchia, 2012, p.

²⁶ Comunicazione COM(2010) 245 def/2, dal titolo "Un'agenda digitale europea".

²⁷ In tema di personalità internazionale dell'Unione europea v. Klabbers (2011, 448; ID., 2012), Bogdandy (1999, 887 ss.), Govaere (2011, 87 ss).

²⁸ L'Autore evidenzia che "l'indipendenza consisterà in quella libertà da influenze esterne improprie che deve essere assicurata all'esercizio di attività squisitamente tecniche e di organizzazione manageriale del lavoro, la quale per essere realizzata esige, oltre ad un impegno personale in tal senso, assenza di conflitti di interesse – che nel caso della burocrazia dell'Unione riguarda anche gli interessi degli Stati nazionali – nonché adeguata capacità professionale e pertanto una selezione fondata essenzialmente su tale criterio».

91) Infine, il concetto di efficacia deve essere inteso come capacità di raggiungere in concreto i risultati prefissati rispetto agli obiettivi da perseguire. (Sorace, 2012, p. 71-72). A tale principio se ne aggiungerebbero altri derivanti dalla Carta dei diritti fondamentali (Bilancia; Califano; Del Federico; Puoti, 2014), a cui viene riconosciuto valore primario nel sistema delle fonti, equiparato ai trattati (art. 6 TUE). (Muleo, 2009a, p. 381 ss; Muleo, 2009b, p. 762 ss.; Melis, Persiani, 2014, p. 248 ss.; Fregni, 2014, p. 210 ss) Tra questi il diritto ad una buona amministrazione (art. 41)²⁹, il diritto di accesso ai documenti (art. 42) il diritto di sottoporre al Mediatore europeo i casi di cattiva amministrazione (art. 43). (Tesauro, 1992, p. 111ss).

Un ulteriore principio è quello di effettività (art. 19 TUE), che presuppone l'impegno degli Stati a prevedere dei rimedi giurisdizionali al fine di assicurare una tutela effettiva nei settori europei e, unitamente alle istituzioni europee, a garantire la tutela dei diritti di derivazione sovranazionale. (Macchia, 2012, p. 93 ss.; Miceli, 2010) Tale principio assolve ad una funzione di garanzia anche nei confronti dell'azione amministrativa. In questo momento, il problema della tutela del contribuente rappresenta un *vulnus* del sistema. (Del Federico, 2012, p. 253 ss.; Baker, 2000) Essa, in materia di attuazione amministrativa del tributo, segue ancora un rigido principio di separazione tra le diverse giurisdizioni interessate, precludendo, a volte, la tutela sostanziale e processuale del contribuente di fronte a vizi dell'atto impositivo che affondano le loro radici in istruttorie illegittime condotte "al buio" in un altro ordinamento giuridico o, semplicemente, nella condotta illecita di uno dei tanti attori (operanti in giurisdizioni differenti) coinvolti, con funzioni diverse, nel procedimento di scambio o di condivisione delle informazioni utilizzate ai fini dell'accertamento fiscale.

Infine, il principio della cooperazione (art. 197 TFUE), su cui si è già ampiamente dibattuto, che rappresenta il principale strumento per dare attuazione amministrativa al diritto europeo. Esso trae le sue origini dal principio di leale collaborazione, secondo cui "l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati" (art. 4 TUE), ovvero nella previsione di reciproci obblighi di fare o non fare, finalizzati, rispettivamente, ad attuare ogni misura, generale o particolare, necessaria per la realizzazione degli obiettivi dell'Unione o ad astenersi da tutto ciò che, invece, possa limitare o precludere la loro piena realizzazione. (Macchia, 2012, 92)

Da tali principi occorrerà partire per promuovere ulteriori interventi di definizione del quadro giuridico complessivo, andando a verificare, altresì, la concreta possibilità che essi possano materialmente influenzare gli ordinamenti tributari degli Stati membri, ponendosi come parametro anche nei loro confronti e diventando gradualmente parte del loro diritto. In fondo, come è stato autorevolmente sostenuto, "in un ordinamento sovranazionale, privo del dualismo del tradizionale sistema internazionale, i principi dell'Unione non possono comunque essere considerati diversi e distinti da quelli nazionali." (Chiti, 2012, p. 29-30)

²⁹ Per un approfondimento sul principio in esame v. Sorace (2012, p. 78 ss.), Nicoletti (2006, p. 775 ss.), Perfetti (2010, p. 789 ss).

Considerazioni finali

In conclusione, l'organizzazione complessiva dell'apparato amministrativo-finanziario europeo sembra assumere sempre più i connotati di un'articolazione policentrica e reticolare (Della Cananea, Franchini, 2013, p. 26; Cassese, 2002, p. 16), fondata su modelli di esecuzione costruiti sull'equivalenza funzionale o mutuo riconoscimento, ovvero sulla collaborazione reciproca tra le singole amministrazioni nazionali e tra queste e la Commissione, svolgente un ruolo di regia sulla "funzionalità europea" delle amministrazioni, ossia sulla loro "capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione" (Cortese, 2012, p. 167). Lo "Spazio amministrativo-tributario europeo" non rappresenta più un obiettivo da raggiungere o un'aspirazione a cui tendere (Bassanini, 2012, p. 14), esso è già oggi configurabile come un modello di diritto positivo (Chiti, 2012, p. 38), destinato a cambiare profondamente gli schemi tradizionali di attuazione amministrativa dei tributi ed il modo stesso di concepire l'azione dell'amministrazione finanziaria nel diritto dell'integrazione europea.

Bibliografia

- BAKER, P. 2000. Taxation and the European convention on Human Rights. *European Taxation*, **40**(8):298-374.
- BARATTA, R. 2010. Le competenze interne dell'Unione tra evoluzione e principio di reversibilità. *Il diritto dell'Unione europea*, **3**:517-554.
- BASSANINI, F. 2012. Prefazione. In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- BEAUD, O. 2014. The Allocation of Competences in a Federation. A General Introduction. In: L. Azoulay (a cura di). *The Question of Competence in the European Union*. Oxford, Oxford University Press.
- BERLIN, D. Organisation et fonctionnement de la Commission. In: S. CASSESE (a cura di), *The European Administration*. Bruxelles, Institut International des Sciences Administratives.
- BILANCIA, F.; CALIFANO, C.; DEL FEDERICO, L.; PUOTI, P. 2014. *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e della giustizia tributaria*. Torino, Giappichelli.
- BOGDANDY, A. Von. 1999. The Legal Case for Unity: the European Union as a Single Organization with a Single Legal System. *Common Market Law Review*, **35**(4):887-910.
- CANIZZARO, E. 2015. *Il diritto dell'integrazione europea*. Torino, Giappichelli.
- CASSESE, S. 2002. *La crisi dello Stato*. Roma-Bari, Laterza.
- CERULLI IRELLI, V. 2012. Dalle agenzie europee alle Autorità europee di vigilanza. In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- CHITI, E. 2013. La costruzione del sistema amministrativo europeo. In: M. P. Chiti (a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano, Giuffrè.
- CHITI, M. P. 2004. A rigid Constitution for a flexible Administration. *European Review of Public Law*, **36**(4):726-749.
- _____. 2012. Introduzione. Lo spazio amministrativo europeo. In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.

- _____. 2010. Towards an Eu Regulation on Administrative Procedure? *In: Study requested by the European Parliament's Committee on 29 September 2010*. Disponibile sul sito <http://ww.europarl.europa.eu/>.
- CYGAN, A. 2011. The Parliamentarisation of EU Decision-Making? The Impact of the Treaty of Lisbon on National Parliaments. *European Law Review*, **36**(4):480-499.
- CORTESE, F. 2012. Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale. *In: M. P. Chiti; A. NATALINI (a cura di). Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- CRAIG, P. 2012. The Stability, Coordination and Governance Treaty: Principle, Politics and Pragmatism. *European Law Review*, **37**(3):231-248.
- D'ANGELO, G. 2016. Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale. *In: A. Di Pietro; M. Caianello (a cura di). Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, Cacucci.
- D'AURIA, G. 2012. Bilancio, controlli comunitari e controlli nazionali. *In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- DEL FEDERICO, L. 2012. I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria. *In: AA.VV. Studi in onore di E. De Mita*. Napoli, Jovene.
- _____. 2010. Scambio di informazioni tra autorità fiscali e tutela del contribuente. Profili internazionalistici, comunitari ed interni. *Rivista di diritto tributario internazionale*, **1-3**:221-236.
- DELLA CANANEA, G.; FRANCHINI, C. 2013. *I principi dell'amministrazione europea*. Torino, Giappichelli.
- FRANCHINI, C. 2002. I principi dell'organizzazione amministrativa comunitaria. *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, **52**(3):651-682.
- _____. 2013. L'organizzazione amministrativa dell'Unione europea. *In: M. P. Chiti (a cura di). Diritto amministrativo europeo*. Milano, Giuffrè.
- FREGNI, M. C. 2014. Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, **73**(2):210-229.
- GENNART M. 2010. Les Parlements nationaux dans le Traité de Lisbonne: évolution ou révolution. *Cahiers de droit européen*, **1-2**:17-46.
- GIORDANO, M. 2012. La nuova governance fiscale. *In: Atti del Seminario "La nuova governance fiscale europea. Fiscal Pact, cornice europea e modifiche costituzionali in Italia: problemi aperti e prospettive"*. Dipartimento di Scienze giuridiche. Centro di ricerca per il diritto d'impresa. LUISS Guido Carli, Roma, 9 novembre 2012.
- GOVAERE, I. 2011. Multi-faceted Single Legal Personality and a Hidden Horizontal Pillar: EU External Relations Post Lisbon. *The Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, **13**:87-112.
- GUASTAFERRO, B. 2012. The European Union as a "Staatenverbund"? the Endorsement of the Principle of Conferral in the Treaty of Lisbon. *In: M. Trybus e L. Rubini (a cura di). The Treaty of Lisbon and the future of European Law and Polity*. Cheltenham, Elgar Publishing.
- KJAER, P. F. 2010. *Between Governing and Governance. On the Emergence, Function and Form of Europe's Post-National Constellation*. Oxford, Oxford University Press.
- KIIVER, P. 2008. The Treaty of Lisbon, the National Parliaments and the Principle of Subsidiarity. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, **15**(1):77-83.
- KLABBERS, J. 2012. *The European Union in International Law*. Paris, Pedone.

- _____. 2011. The European Union in International Organization. In: J. Klabbbers, Å. Wallendahl (a cura di). *Research Handbook on the Law of International organizations*. Cheltenham, Elgar Publishing.
- KONSTADINIDES, T. 2009. *Division of Powers in European Union Law: the Delimitation of Internal Competence between the EU and Member States*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International.
- MACCHIA, M. 2012. La cooperazione amministrativa come «questione di interesse comune». In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- MATTARELLA, B. G. 2013. Le funzioni. In: M. P. Chiti (a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano, Giuffrè.
- MELIS, G. 2007. Coordinamento fiscale nell'Unione Europea. *Enc. dir.*, Annali, **I**:394-419.
- _____. 2008. Spunti sul “metodo di coordinamento fiscale aperto” quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea. *Diritto e pratica tributaria internazionale*, **2008**:207-220.
- MELIS G., PERSIANI A. 2014. Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria. In: F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*. Torino, Giappichelli.
- MELIS G., PITRONE F. 2011. Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis. *Intertax*, **39**(8):377-380.
- MICELI, R. 2010. Il principio di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica comunitaria. In: AA.VV. *Studi in onore di V. Atripaldi*. Napoli, Jovene.
- MULEO, S. 2009a. Ispezioni e sequestri nelle verifiche tributarie alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo. *Corriere tributario*, **10**:762-769.
- _____. 2009b. La Corte europea dei diritti dell'uomo “apre” alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini tributarie. *Dialoghi tributari*, **4**:381-385.
- NATALINI, A. 2012. Conclusioni. Dopo Lisbona: un programma per le pubbliche amministrazioni. In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- NICOLETTI, F. 2006. Il principio di «buona amministrazione» nell'Unione europea tra garanzia ed efficienza. *Il diritto dell'economia*, **4**:776-800.
- PERFETTI, L. R. 2010. Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità. *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, **3-4**:789-844.
- PETERS, J. 2005. National Parliaments and Subsidiarity: Think Twice. *European Constitutional Law Review*, **1**(1):68-72.
- PISTONE, P. 2014. Coordinating the Action of Regional and Global Players During the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. *World Tax Journal*, **6**(1):3-9.
- RUFFERT, M. 2011. The European Debt Crisis and European Union Law. *Common Market Law Review*, **48**(6):1777-1806.
- SAPONARO, F. 2017a. O “Título Executivo Uniforme”: a colaboração para a recuperação e tutela dos créditos de natureza tributária na União Europeia. *Revista de Processo*, **264**:433-472.
- _____. 2017b. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, CEDAM.
- _____. 2005. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale. *Rassegna tributaria*, **2**:453-509.

- _____. 2002. L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo. *Rivista di diritto tributario*, **10**:1037-1093.
- SCHÜTZE, R. 2010. From Rome to Lisbon: «Executive federalism» in the (new) European Union. *Common market Law Review*, **47**(5):1385-1427.
- SORACE D. 2012. Una nuova base costituzionale europea per la pubblica amministrazione. In: M. P. Chiti; A. Natalini (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, Il Mulino.
- TESAURO, G. 1992. Il mediatore europeo. *Rivista internazionale dei diritti dell'uomo*, **V**(3):891-900.
- TIMMERMANS, C. 2014. ECJ Doctrines on Competence. In: L. Azoulay (a cura di). *The Question of Competence in the European Union*. Oxford, Oxford University Press.
- TINELLI, G. 2004. I principi fondamentali della fiscalità europea. In: A. Celotto (a cura di). *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*. Atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in Diritto europeo. Facoltà di Giurisprudenza. Università degli Studi Roma Tre. 13 febbraio 2004. Torino, Giappichelli.
- TOSATO, G. L. 2012. L'impatto della crisi sull'istituzione dell'Unione. In: G. Bonvicini; F. Brugnoti (a cura di). *Il Fiscal Compact*. Roma, Edizioni Nuova Cultura.
- TUSSEAU G., 2014. Theoretical Deflation: the EU Order of Competences and Power-conferring Norms Theory. In: L. Azoulay (a cura di). *The Question of Competence in the European Union*. Oxford, Oxford University Press.
- VILLANI, U. 2011. Principi democratici e ruolo dei parlamenti nazionali nel Trattato di Lisbona. In: N. Parisi; M. Fumagalli Meraviglia; A. Santini; D. Rinoldi (a cura di). *Scritti in onore di Ugo Draetta*. Napoli, Editoriale Scientifica.
- ZILIOLI, C. 1995. L'applicazione del principio di sussidiarietà nel diritto comunitario dell'ambiente. *Rivista giuridica dell'ambiente*, **3-4**:533-559.

Submetido: 30/04/2019

Aceito: 24/06/2019