

AI2

Giovanni Turri

**Manuale professionale di diritto
tributario comunitario**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXIX
Giacchino Onorati editore S.r.l. — unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-2370-6

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: maggio 2019

Indice

- 15 *Presentazione*
- 17 **Capitolo I**
Il potere tributario nei vari ordinamenti giuridici europei
1.1. Capacità contributiva ed Interesse fiscale, 17 – 1.2. Le caratteristiche di fondo degli ordinamenti giuridici europei, 18 – 1.3. Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela delle libertà individuali nella formazione degli ordinamenti tributari moderni, 20 – 1.4. La Costituzione “senza sovrano”. La centralità dei valori costituzionali coinvolti nel fenomeno tributario, 21 – 1.5. Il mercato delle imposte, 23
- 25 **Capitolo II**
Il ruolo della fiscalità nell’ordinamento comunitario
2.1. L’istituzione dell’ordinamento comunitario. Processo di integrazione europea, 27 – 2.2. I tre pilastri dell’Unione europea. Trattato di Maastricht, 29 – 2.3. La Costituzione europea e il Trattato di Lisbona, 30 – 2.4. Trattato di Lisbona, 32 – 2.5. L’assetto istituzionale dell’Unione europea, 34 – 2.6. Le competenze di attribuzione, 34 – 2.6.1. *Clausola di flessibilità*, 36 – 2.6.2. *Competenze esclusive e competenze concorrenti e parallele*, 37 – 2.7. Le istituzioni europee, 38 – 2.7.1. *Il Consiglio*, 39 – 2.7.2. *Il Parlamento europeo*, 44 – 2.7.3. *La Commissione*, 46 – 2.7.4. *L’alto rappresentante per gli affari esteri e la politica di sicurezza*, 48 – 2.7.5. *La Corte dei Conti*, 48 – 2.7.6. *La Banca Centrale Europea*, 48 – 2.7.7. *La Banca Europea per gli investimenti*, 49 – 2.7.8. *Il Comitato economico e sociale*, 50 – 2.7.9. *Il Comitato delle Regioni*, 50 – 2.7.10. *Le Agenzie Europee*, 51 – 2.8. La mancanza di una fiscalità propria dell’Unione europea, 53 – 2.9. La presenza di competenze concorrenti della UE in materia di fiscalità e l’attuazione del principio di sussidiarietà, 56 – 2.10. Le procedure di approvazione

delle norme comunitarie a carattere tributario, 57 – 2.11. Il patto di stabilità europeo, 59 – 2.12. La procedura di controllo e le sanzioni per le violazioni al patto di stabilità, 60 – 2.13. Il “fiscal compact”, 62 – 2.14. I rapporti tra l’ordinamento comunitario e gli ordinamenti nazionali, 64 – 2.14.1. *Diritto dell’Unione europea e diritto interno in Italia. La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento italiano e diritto dell’Unione europea*, 66 – 2.14.2. *La sentenza Granital*, 68 – 2.14.3. *Il diritto dell’Unione europea e le norme costituzionali*, 69 – 2.14.4. *I rapporti tra il diritto dell’Unione europea e le norme nazionali degli Stati membri*, 69 – 2.14.5. *L’attuazione del diritto dell’Unione europea negli ordinamenti nazionali*, 70 – 2.15. Conflitto tra valori dell’ordinamento comunitario e valori costituzionali concernenti il sistema fiscale, 70 – 2.16. La responsabilità degli Stati per violazione delle norme comunitarie, 71 – 2.16.1. *Restituzione del prelievo fiscale illegittimo*, 72 – 2.16.2. *Risarcibilità del danno diverso dal prelievo fiscale illegittimo*, 75 – 2.16.3. *La violazione degli obblighi comunitari in materia fiscale da parte dello Stato italiano*, 76

79 Capitolo III

Le fonti del diritto comunitario

3.1. I Trattati, 80 – 3.1.1. *I Trattati ed il diritto primario*, 82 – 3.1.2. *Gli effetti delle norme di diritto primario sui soggetti dell’ordinamento*, 83 – 3.1.3. *Gli accordi internazionali con Stati terzi e le altre norme internazionali*, 83 – 3.2. Regolamenti, 84 – 3.3. Le direttive comunitarie in materia fiscale, 86 – 3.4. L’utilizzo dello strumento della convenzione plurilaterale in materia fiscale, 89 – 3.5. Gli atti normativi tipici di diritto derivato, 90 – 3.5.1. *Il rapporto tra gli atti normativi tipici*, 92 – 3.5.2. *Il regime comune degli atti normativi tipici*, 93 – 3.6. Gli altri atti dell’Unione, 94 – 3.7. Gli atti adottati dall’Unione prima del Trattato di Lisbona, 95 – 3.8. Il processo decisionale, 95 – 3.8.1. *Le procedure normative dell’Unione. Le procedure legislative*, 96 – 3.8.2. *La scelta della procedura applicabile*, 96 – 3.8.3. *Il potere di iniziativa in particolare il potere di proposta della Commissione*, 97 – 3.9. Le singole procedure, 98 – 3.9.1. *La procedura di consultazione*, 98 – 3.9.2. *La procedura legislativa ordinaria*, 99 – 3.9.3. *La procedura di approvazione*, 99 – 3.9.4. *Le procedure decisionali nel quadro della PESC*, 100 – 3.9.5. *Le procedure basate sulla delega di competenze normative e di esecuzione*, 101 – 3.9.6. *La procedura di delega legislativa*, 102 – 3.9.7. *La procedura di adozione di atti di esecuzione*, 103 – 3.9.8. *Le procedure per la conclusione di accordi internazionali con Stati terzi*, 103 – 3.10. Gli strumenti di soft law, 105 – 3.10.1. *La disciplina dell’imposizione indiretta*, 108 – 3.10.2. *La disciplina dell’imposizione diretta*, 110 – 3.10.3. *Il pacchetto Monti*, 111 – 3.10.4. *Trasformazione degli strumenti di soft law in normativa di natura vincolante*, 112

113 Capitolo IV

La Corte di Giustizia dell'Unione europea

4.1. Gli organi giurisdizionali europei, 113 – 4.2. Le fonti immanenti ed i principi, 115 – 4.3. I diritti fondamentali della persona, 117 – 4.4. Il principio del giusto processo, 119 – 4.5. Le competenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea, 121 – 4.6. La gradazione dei poteri, 123 – 4.7. I tipi di azione e di domande nella giurisdizione europea, 128 – 4.7.1. *Azione di inadempimento contro uno Stato membro*, 128 – 4.7.2. *Azione di annullamento di atti delle istituzioni europee*, 134 – 4.8. I soggetti legittimati, 136 – 4.9. Azione per accertamento dell'illegittimità di atti di fonte europea, 138 – 4.10. Azione per constatazione dell'inattività delle istituzioni europee, 139 – 4.11. Azione di responsabilità extracontrattuale dell'Unione europea, 140 – 4.12. Domanda di denuncia pregiudiziale, 143 – 4.13. Gli effetti delle sentenze, 147 – 4.14. Competenze della Corte di Giustizia, 148 – 4.15. Competenze del Tribunale, 149 – 4.16. Le fasi processuali, 150 – 4.17. Il contraddittorio, 150 – 4.18. La riservatezza, 153 – 4.19. L'impulso d'ufficio, 154 – 4.20. La legittimazione attiva, 154 – 4.21. L'ampiezza del *petitum*, 155 – 4.22. L'interesse ad agire, 155 – 4.23. La decisione pregiudiziale della Corte, 156 – 4.24. La rinuncia agli atti, 156 – 4.25. Il difensore e l'attività difensiva, 157 – 4.26. La lingua processuale, 158 – 4.27. Il deposito degli atti, 159 – 4.28. I termini processuali, 160 – 4.29. Il ricorso, 162 – 4.30. Ammissibilità e ricevibilità del ricorso, 165 – 4.31. Le eccezioni difensive, 166 – 4.32. Le spese di lite, 167 – 4.33. Le fasi processuali, 169 – 4.34. Il controricorso, 170 – 4.35. Gli atti successivi alla costituzione delle parti, 170 – 4.36. L'istruttoria, 171 – 4.37. La fase orale, 173 – 4.38. I nuovi motivi, le conclusioni e la modificazione della domanda, 175 – 4.39. I provvedimenti del giudice, 177 – 4.40. Efficacia delle sentenze, 178 – 4.41. Procedimento di forma abbreviata, 180 – 4.42. Procedimento accelerato, 180 – 4.43. La decisione sulla domanda pregiudiziale, 181 – 4.44. Incidenti di procedura, 181 – 4.45. La contumacia, 182 – 4.46. La litispendenza e la connessione, 183 – 4.47. La sospensione e la riunione, 183 – 4.48. Il litisconsorzio, 184 – 4.49. L'intervento di terzi, 185 – 4.50. Provvedimenti provvisori, 187 – 4.51. Il giudizio di impugnazione, 188 – 4.52. Il ruolo della giurisprudenza della CGUE nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario, 189 – 4.52.1. *Sentenze in materia di imposta sul valore aggiunto*, 191 – 4.52.2. *Sentenze in materia di dazi*, 193 – 4.52.3. *Sentenze in materia di imposte dirette*, 194 – 4.53. Apporto degli avvocati generali alla formazione delle decisioni della CGUE, 196

197 Capitolo V

L'unione doganale

5.1. Dazi doganali, 199 – 5.2. Accise, 205

209 Capitolo VI

Le libertà comunitarie ed il principio di non restrizione ai fini fiscali

6.1. La libera circolazione delle merci, 210 – 6.1.1. *La normativa e la giurisprudenza di riferimento*, 211 – 6.2. La libertà di circolazione dei servizi, 214 – 6.2.1. *La nozione di servizio*, 214 – 6.2.2. *Le caratteristiche del servizio*, 216 – 6.2.3. *Direttiva servizi*, 218 – 6.2.4. *Analisi della principale giurisprudenza comunitaria*, 220 – 6.2.4.1. *Sentenza–ordinanza n. 235 del 10 marzo 2016 della Corte di Giustizia dell’Unione europea*, 220 – 6.2.4.2. *Sentenza 28 gennaio 2016 della Corte di Giustizia dell’Unione europea causa C–375/14*, 220 – 6.2.4.3. *Sentenza/ordinanza n. 179 del 23 febbraio 2016 – Corte di Giustizia dell’Unione europea*, 223 – 6.2.4.4. *Sentenza del 23 gennaio 2014 causa C–296/12*, 223 – 6.2.4.5. *Sentenza 5 aprile 2011 C–119/09*, 225 – 6.2.4.6. *Conclusioni a sentenza 31 marzo 2011 causa C–347/09*, 225 – 6.2.4.7. *Sentenza del 19 giugno 2008 C–319/06*, 227 – 6.2.4.8. *Sentenza 18 dicembre 2007 causa C–341/05*, 228 – 6.2.4.9. *Sentenza 11 dicembre 2007 – C–318/05*, 229 – 6.2.4.10. *Sentenza 19 aprile 2007 – causa C–444/05*, 230 – 6.2.4.11. *Sentenza Causa C–39/04*, 231 – 6.2.4.12. *Caso Gerritse (C–234/01)*, 231 – 6.2.4.13. *Sentenza 28 ottobre 1999 causa C–55/98*, 233 – 6.2.4.14. *Caso Bachman (C–204/90)*, 234 – 6.2.4.15. *Caso Danner (C136/00)*, 238 – 6.2.4.16. *Caso Eurowings (C294/1997)*, 239 – 6.3. La libertà di circolazione dei capitali, 243 – 6.3.1. *Analisi della principale giurisprudenza in materia*, 244 – 6.3.1.1. *Ordinanza 4 febbraio 2016 causa C–194/15*, 244 – 6.3.1.2. *Sentenza /ordinanza n. 632 del 19 novembre 2015*, 246 – 6.3.1.3. *Sentenza /ordinanza n. 560 del 21 maggio 2015*, 248 – 6.3.1.4. *Sentenza 20 ottobre 2011 C–284/09*, 249 – 6.3.1.5. *Sentenza 6 ottobre 2011 C–493/09*, 250 – 6.3.1.6. *Sentenza 15 novembre 2011 C–132/10*, 250 – 6.3.1.7. *Sentenza 5 maggio 2011 C–267/09*, 251 – 6.3.1.8. *Sentenza 7 aprile 2011 C–20/09*, 251 – 6.3.1.9. *Sentenza 10 febbraio 2011 C–25/10*, 251 – 6.3.1.10. *Sentenza 1 luglio 2010 C–233/09*, 251 – 6.3.1.11. *Sentenza 19 novembre 2009 C–540/07*, 252 – 6.3.1.12. *Sentenza 8 novembre 2007 C–379/05*, 252 – 6.3.1.13. *Sentenza 24 maggio 2007 C–157/05*, 253 – 6.3.1.14. *Sentenza 14 settembre 2006 C–386/04*, 254 – 6.3.1.15. *Sentenza 19 gennaio 2006 C–265/04*, 254 – 6.3.1.16. *Sentenza 5 luglio 2003 C–376/03*, 255 – 6.3.1.17. *Sentenza 5 luglio 2005 C–376/03*, 255 – 6.3.1.18. *Conclusioni sentenza 18 marzo 2004 C–319/02*, 256 – 6.3.1.19. *Sentenza 21 novembre 2000 C–436/00*, 256 – 6.3.1.20. *Sentenza C–35/1998*, 257 – 6.3.2. *Deroghe*, 258 – 6.4. La libera circolazione dei capitali e l’imposizione indiretta. La Direttiva 2008/7/CE, 260 – 6.5. La libertà di circolazione delle persone, 261 – 6.5.1. *Libertà di circolazione dei lavoratori*, 262 – 6.5.2. *La mobilità temporanea dei lavoratori*, 267 – 6.5.3. *Analisi della principale giurisprudenza in materia*, 271 – 6.5.3.1. *Sentenza 21 gennaio 2016, C–515/14*, 271 – 6.5.3.2. *Sentenza–ordinanza n. 9 del 18 giugno 2015 della Corte di Giustizia dell’Unione europea*, 272 –

6.5.3.3. Sentenza del 28 giugno 2012 C-172/11, 273 – 6.5.3.4. Sentenza 16 ottobre 2008 C-527/06, 276 – 6.5.4. Libertà di stabilimento, 276 – 6.5.4.1. La libertà di stabilimento ed il trasferimento all'estero della residenza, 278 – 6.5.4.2. Il principio della libertà di stabilimento nelle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea, 291 – 6.5.4.2.1. Sentenza 14 aprile 2016 causa C-522/14, 291 – 6.5.4.2.2. Sentenza 13 febbraio 2014, causa C-367/12, 294 – 6.5.4.2.3. Sentenza n. 371 del 29 novembre 2011 della Corte di Giustizia dell'Unione europea, 296 – 6.5.4.2.4. Sentenza 15 aprile 2010 C-96/08, 297 – 6.5.4.2.5. Ordinanza del 10 maggio 2007 causa C-492/04, 298 – 6.5.4.2.6. Sentenza del 14 dicembre 2006 causa C-170/05, 298 – 6.5.4.2.7. Sentenza del 12 settembre 2006 causa C-196/04, 299 – 6.5.4.2.8. Conclusioni del 31 maggio 2006 a causa C-347/04, 300 – 6.5.4.2.9. Sentenza 13 dicembre 2005 causa C-411/03, 300 – 6.5.4.2.10. Sentenza 13 dicembre 2005 Causa C-446/03, 300 – 6.5.4.2.11. Sentenza del 25 settembre 2003 causa C-58/01, 301 – 6.5.4.2.12. Sentenza del 5 novembre 2002 causa C-208/00, 302 – 6.5.4.2.13. Sentenza 9 marzo 1999 causa C-212/97, 302 – 6.5.4.2.14. Il caso *Hulliburton* (C1/93), 303 – 6.5.4.2.15. Caso *Wielocx* (C80/1994), 305 – 6.5.4.2.16. Caso *Asscher* (C-107/94), 307 – 6.5.4.2.17. Caso *Saint Gobain* (C-307/97), 307 – 6.5.4.2.18. Caso *Royal Bank of Scotland* (C-331/1997), 308 – 6.5.4.2.19. Caso *Daily Mail* (C-81/87), 311 – 6.5.4.2.20. Caso *Bosal* (C-168/2001), 313 – 6.5.4.2.21. Caso *Lasteyrie* (C-9/02), 316 – 6.5.4.2.22. Caso *Futura* (C-250/95), 319

325 Capitolo VII

Il principio di non discriminazione tributaria

7.1. Generalità sul principio di non discriminazione, 325 – 7.2. Tipologie del principio di non discriminazione, 330 – 7.3. Il giudizio di discriminazione, 332 – 7.4. Tributi discriminatori e protezionistici, 334 – 7.5. La rilevanza del principio di non discriminazione nelle imposte dirette, 335 – 7.6. Analisi della giurisprudenza, 337 – 7.6.1. Sentenza *Avoir fiscal* 1986: causa 270/83, 337 – 7.6.2. Sentenza *Biehl* 1990: sentenza C-175/88, 338 – 7.6.3. Caso *Imperial Chemical Industries* (C-264/1996), 340 – 7.6.4. Caso *Zurstrassen* (C-87/1999), 341 – 7.6.5. Caso *Gshwind* (C-991/1997), 344 – 7.6.6. Caso *Gilly* (C-336/1996), 347 – 7.7. La comparabilità delle situazioni al fine dell'applicazione del principio di non discriminazione, 351 – 7.7.1. *Discriminazione sulla base della residenza*, 353 – 7.7.2. *Principio delle simili circostanze*, 354 – 7.8. La rilevanza del principio di non discriminazione nella disciplina delle imposte indirette, 355 – 7.9. Articolo 110 del Trattato, 356 – 7.10. Casistica elaborata dalla giurisprudenza sull'individuazione dell'effetto discriminatorio, 357 – 7.11. Distinzione rispetto al divieto di tasse ad effetto equivalente (artt. 28 e 30 del TFUE), 358 – 7.12. Il principio di tassazione nel paese di destinazione, 359

361 Capitolo VIII

La ragione fiscale degli Stati nazionali e il bilanciamento con i valori comunitari

8.1. La giurisprudenza creativa in materia di cause di giustificazione rispetto all'applicazione delle libertà comunitarie. La rule of reason, 363 – 8.2. La coerenza fiscale dei sistemi tributari interni, 364 – 8.3. Aperture giurisprudenziali al principio di territorialità, 366 – 8.4. L'esigenza di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, 367 – 8.5. Effettività dei controlli e degli accertamenti tributari, 367 – 8.6. Principio di ragionevolezza, 368 – 8.7. Principio di proporzionalità, 369 – 8.8. La giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, 370

371 Capitolo IX

L'armonizzazione fiscale

9.1. Il procedimento di armonizzazione, 372 – 9.2. Strumenti normativi per la realizzazione dell'armonizzazione, 373 – 9.3. L'armonizzazione delle imposte indirette, 374 – 9.4. L'armonizzazione dell'IVA, 374 – 9.5. L'armonizzazione delle accise, 376 – 9.6. L'armonizzazione dei dazi doganali, 378 – 9.7. L'armonizzazione comunitaria delle imposte dirette, 379 – 9.8. Politiche di armonizzazione delle imposte dirette, 380

383 Capitolo X

Gli aiuti di Stato

10.1. Natura procedimentale e riserva di competenza della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, 385 – 10.2. La nozione di aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario, 386 – 10.3. La procedura prevista per il sindacato sulla compatibilità degli aiuti di Stato, 388 – 10.4. Le deroghe al divieto degli aiuti di Stato, 389 – 10.4.1. La regolamentazione preventiva delle deroghe al divieto degli aiuti di Stato, 389 – 10.4.2. L'ammissibilità degli aiuti di Stato, 390 – 10.5. Le agevolazioni fiscali, 391 – 10.6. L'ammissibilità della fiscalità di vantaggio a livello locale, 393 – 10.7. L'ammissibilità delle zone franche urbane, 394 – 10.8. Il procedimento di recupero, 395

397 Capitolo XI

La concorrenza fiscale dannosa

11.1. Il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa, 398 – 11.2. Il contenuto del codice di condotta, 399 – 11.3. Gli effetti del codice di condotta e l'assimilazione agli aiuti di Stato, 400

401 Capitolo XII

Principi generali dell'ordinamento comunitario applicabili alla materia tributaria

12.1. Il principio di sussidiarietà, 403 – 12.2. Il principio di effettività e di equivalenza nella tutela dei diritti, 404 – 12.3. Principio di effettività ed equivalenza nel rimborso tributario, 405 – 12.4. Il principio di proporzionalità, 407 – 12.5. Il principio di leale collaborazione tra gli Stati membri, 409 – 12.6. La certezza del diritto e del legittimo affidamento, 410 – 12.6.1. *La certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento — la posizione della giurisprudenza comunitaria*, 412 – 12.7. La buona fede oggettiva, 414 – 12.8. Il principio del giusto procedimento, 415 – 12.9. Il principio del giusto processo, 417 – 12.9.1. *L'art. 6 della CEDU — Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo*, 417 – 12.10. L'abuso del diritto, 420 – 12.10.1. *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano*, 424 – 12.11. Il principio del chi inquina paga, 434

435 Capitolo XIII

Le imposte dirette

13.1. Assenza di modelli impositivi in ordine alle imposte patrimoniali e personali, 436 – 13.2. La tassazione delle imprese, 436 – 13.3. La Direttiva madre–figlia (435/1990), 437 – 13.3.1. *Analisi della giurisprudenza europea in materia*, 438 – 13.3.1.1. *Sentenza C-283/94 Denkavit*, 438 – 13.3.1.2. *Sentenza C-27/07*, 439 – 13.3.1.3. *Sentenza C-48/07*, 441 – 13.3.1.4. *Sentenza C-138/07*, 444 – 13.3.1.5. *Sentenza C-247/08*, 446 – 13.3.1.6. *Sentenza C-487/08*, 449 – 13.3.1.7. *Sentenza C-284/09*, 451 – 13.4. La Direttiva n. 434/1990, 455 – 13.4.1. *Principi ed evoluzione storica della normativa*, 456 – 13.4.2. *Premesse ed ambito di applicazione*, 458 – 13.4.3. *Le società coinvolte*, 460 – 13.4.4. *Il regime di neutralità applicabile alle operazioni straordinarie*, 461 – 13.4.5. *Continuità dei valori*, 462 – 13.4.6. *Stabile organizzazione e condizione di effettiva connessione con essa*, 463 – 13.4.7. *Norme applicabili al trasferimento della sede di una società europea o di una società cooperativa europea*, 465 – 13.4.8. *Il caso particolare del conferimento della stabile organizzazione*, 465 – 13.4.9. *Il regime previsto per i soci e le entità trasparenti*, 466 – 13.4.10. *Recupero delle perdite e mantenimento delle riserve in franchigia d'imposta*, 468 – 13.4.11. *Accantonamenti e riserve in franchigia d'imposta*, 468 – 13.4.12. *La rivalutazione a pagamento*, 469 – 13.4.13. *Il caso della detenzione di una partecipazione qualificata*, 469 – 13.4.14. *L'imposizione indiretta e le altre imposte indirette*, 470 – 13.5. La Convenzione europea sul transfer pricing (436/1990), 470 – 13.6. Il passaggio ad un approccio globale nella tassazione societaria, 472 – 13.7. Prospettive di una tassazione societaria

armonizzata a livello europeo. Base imponibile comune e ravvicinamento delle aliquote, 472 – 13.7.1. *Proposta sulla base imponibile comune*, 473 – 13.8. Il riparto delle perdite transfrontaliere, 480 – 13.9. La Comunicazione del 17 giugno 2015 COM (2015)–302, 482 – 13.9.1. *Le tematiche maggiormente importanti dalla platform e dagli organismi dell’Unione europea*, 485 – 13.9.1.1. *Equa tassazione*, 485 – 13.9.1.2. *Il recepimento delle direttive Anti Tax Avoidance (ATAD)*, 486 – 13.9.1.3. *Il recepimento della direttiva ATAD I come modificata dalla Direttiva ATAD II da parte dell’Italia*, 486 – 13.9.1.4. *Trasparenza fiscale*, 497 – 13.9.1.5. *Tassazione efficiente*, 500 – 13.9.1.6. *External strategy for effective taxation — COM (2016) 24 final*, 503 – 13.9.1.7. *Libro bianco sul futuro dell’Europa*, 504 – 13.10. La tassazione del capitale, 505 – 13.11. Direttiva sulla tassazione di interessi e canoni (royalties) infragruppo, 511 – 13.11.1. *Analisi della giurisprudenza*, 512 – 13.11.2. *Sentenza C–937/09*, 512

515 Capitolo XIV

Imposta sul valore aggiunto

14.1. La neutralità dell’IVA, 516 – 14.2. Lo schema di applicazione del tributo, 516 – 14.3. Gli obblighi strumentali, 520 – 14.5. La disciplina IVA degli scambi intra comunitari nel regime transitorio, 522 – 14.6. Il rapporto con i tributi diretti, 523 – 14.7. Il divieto di introduzione di tributi indiretti similari all’IVA, 523 – 14.8. La sentenza della Corte di Giustizia (sentenza del 14 marzo 2006) in materia di Irap., 525 – 14.8.1. *I presupposti dell’Irap ed il contenzioso nazionale italiano in materia*, 525 – 14.8.2. *L’analisi della sentenza*, 528 – 14.9. I problemi aperti rispetto all’armonizzazione dell’IVA, 535

537 Capitolo XV

L’imposizione indiretta sulla raccolta dei capitali

15.1. La Direttiva 2008/7/CE, 540 – 15.2. Le imposte applicabili dagli Stati membri in aggiunta all’imposta sui conferimenti, 541 – 15.3. Compatibilità dei tributi indiretti nazionali con la Direttiva 2008/7/CE — il caso italiano, 541

545 Capitolo XVI

I modelli di federalismo fiscale

16.1. Pluralità dei livelli di governo e conformazione del moderno Stato sociale, 545 – 16.2. Considerazioni sul federalismo fiscale italiano, 548 – 16.2.1. *L’Irap statale, regionale*, 549 – 16.2.2. *Il nuovo sistema tributario federale*, 551 – 16.2.3. *Gli strumenti tecnici di attuazione del federalismo*, 553 – 16.2.4. *Regioni*, 553 – 16.2.5. *Enti locali, Province e Comuni*, 555

557 Capitolo XVII

La cooperazione tra amministrazioni internazionali in tema di accertamento e riscossione dei tributi

17.1. Lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri, 558 – 17.2. Le caratteristiche della Direttiva 2011/16/UE, 559 – 17.2.1. *La Direttiva a livello nazionale italiano*, 566 – 17.3. Le tipologie di scambio di informazioni, 567 – 17.3.1. *Lo scambio su richiesta*, 567 – 17.3.2. *Lo scambio automatico*, 569 – 17.3.3. *Lo scambio spontaneo*, 576 – 17.4. La cooperazione nel settore IVA, 578 – 17.4.1. *Il regolamento n. 1798/2003/CE del 7 ottobre 2003. Antefatto e profili generali*, 578 – 17.4.2. *Lo scambio di informazioni su richiesta*, 583 – 17.4.3. *Partecipazioni alle indagini amministrative all'estero e controlli simultanei*, 585 – 17.4.4. *Collaborazione senza preventiva richiesta*, 587 – 17.4.5. *Le particolari condizioni imposte allo scambio di informazioni: limiti, riservatezza ed utilizzabilità degli elementi informativi acquisiti*, 588 – 17.4.6. *La mutua assistenza nel settore IVA in vigore dal 2012. Il Regolamento n. 904/2010/UE*, 592 – 17.5. La cooperazione internazionale in materia di accise, 598 – 17.6. La cooperazione relativa ai dazi doganali, 599 – 17.7. La tutela del contribuente, 601 – 17.8. Programma Fiscalis, 601 – 17.9. La cooperazione amministrativa in tema di riscossione dei tributi nell'Unione europea, 602 – 17.10. Tutela del contribuente rispetto alla riscossione dei crediti fiscali in uno Stato estero, 603 – 17.11. La Direttiva 2016/1164/UE, 603

609 Capitolo XVIII

*L'antisovrano*615 *Bibliografia*

Presentazione

“Fiscal compact”, “Patto di stabilità”, “Infrazione dei vincoli di bilancio”, “Direttiva Comunitaria”, “procedura di infrazione” sono solo alcuni dei termini che si trovano sulle pagine dei giornali e dei telegiornali e che dimostrano come il diritto italiano, in particolare quello tributario, si debba adeguare e debba essere conforme ai principi del diritto comunitario ed agli accordi e ai Trattati internazionali che l’Italia ha firmato, come Paese fondatore, e che, di conseguenza, devono essere onorati e rispettati in ossequio al principio del diritto internazionale secondo cui “pacta sunt servanda”.

Il presente volume si pone l’obiettivo di analizzare e di spiegare il diritto tributario europeo o comunitario e vuole essere una guida per i professionisti che si trovano a dover fare i conti con il diritto comunitario di cui, spesso, hanno una conoscenza parziale o addirittura mediata.

Il volume si ispira ad alcuni volumi simili, di cui viene ripresa la struttura e la sistematica, che trattano o hanno trattato la materia e che l’Autore ha studiato ed approfondito ma da queste opere se ne distanzia profondamente per una serie di motivi:

- non vi è un mero commento di norme e di principi generali;
- le libertà fondamentali su cui si poggia l’Unione europea e cioè la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali vengono analizzate dando ampio spazio alla giurisprudenza comunitaria le cui sentenze, in rigoroso ordine cronologico, non vengono solo sintetizzate o indicate ma vengono analizzate in maniera analitica indicando al lettore i fatti di causa, lo svolgimento del processo e l’iter logico — giuridico che i giudici hanno seguito per emettere la loro sentenza;

- viene dato grandissimo spazio all'analisi del funzionamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea soprattutto con riferimento agli aspetti procedurali e pratici;
- le note bibliografiche a piè di pagina sono volutamente ampie per permettere al lettore di approfondire in modo guidato ma anche autonomo anche un singolo concetto indicato nel testo;
- sempre nelle note a piè di pagina sono stati citati e riportati in lingua italiana nella loro interezza gli articoli dei Trattati o per lo meno quelli maggiormente significativi o vi è l'indicazione di dove reperirli.

Vuole essere una guida al diritto tributario al suo studio ed alla sua comprensione.

Lugano, 11 dicembre 2018

Il potere tributario nei vari ordinamenti giuridici europei¹

La fiscalità — intesa come regolazione dei rapporti tributari — costituisce un tratto caratterizzante dei sistemi istituzionali in quanto denota un potere essenziale per l'attuazione delle funzioni che si ricollegano alla sovranità.

La relazione tra sovranità e fiscalità costituisce un elemento caratteristico degli assetti costituzionali degli Stati Europei, che non si esprime secondo moduli costanti, ma assume forme e contenuti diversi.

A tal riguardo emerge l'antinomia tra valori collettivi che si riferiscono ad esigenze di tutela e sviluppo della comunità generale e valori individuali riferiti alla difesa e promozione dei diritti e delle libertà dell'individuo.

Da un lato si pone l'interesse della collettività all'acquisizione dei tributi al fine di garantire la vitalità e lo sviluppo della comunità e comunque di perseguire la massimizzazione degli obiettivi generali (interesse fiscale).

Dall'altro lato, stanno invece i valori protettivi della sfera individuale, riconducibili tanto all'area delle libertà personali rispetto al potere pubblico di imposizione, quanto alla capacità contributiva ossia il diritto individuale ad un riparto razionale dei carichi pubblici tra i consociati.

I.1. Capacità contributiva ed Interesse fiscale

Capacità contributiva ed interesse fiscale sono principi espressivi di valori riconducibili rispettivamente alla logica individuale ed alla logica collettiva.

1. Sull'argomento, BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano 2017, pp. 2–26 ed in particolare la nota bibliografica alle pp. 27–30.

Termini fondamentali della dialettica individuo–comunità: confronto tra esigenze generali e diritti dell'individuo, tra doveri di solidarietà e tutela della sfera di libertà².

L'interesse della collettività e l'interesse individuale non sono necessariamente in contrapposizione.

Infatti, l'ispirazione del nostro ordinamento ad una logica progressista, diretta a favorire l'integrazione sociale e la promozione della personalità attraverso la parità di opportunità, fa sì che l'interesse della collettività diventi momento fondamentale di sviluppo e realizzazione della personalità individuale.

La regolazione giuridica del potere tributario costituisce pertanto la cinghia di trasmissione tra libertà individuali e interessi generali.

La relazione che si istaura tra valori collettivistici ed individuali costituisce la dialettica di base della fiscalità, con riferimento alla quale è possibile individuare il concreto dispiegarsi della sovranità nei vari ordinamenti giuridici.

1.2. Le caratteristiche di fondo degli ordinamenti giuridici europei

Il potere tributario è oggetto di regolamentazione giuridica sotto diversi profili³.

Si farà, a tal riguardo, riferimento a:

- macro–sistema tributario: il complesso delle regole che riguardano la norma tributaria e la fase di attuazione degli obblighi fiscali (accertamento, riscossione, contenzioso, sanzioni). Si parla di macro–sistema per indicare la collocazione di tali norme ad un livello apice dell'ordinamento tributario, spesso caratterizzato dall'inserzione direttamente nella costituzione o in leggi costituzionali;
- medio–sistema tributario: il complesso normativo che contraddistingue la struttura dei singoli tributi: presupposto, soggetti passivi, base imponibile e aliquota;

2. Sul principio di capacità contributiva, per tutti, FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano 2014.

3. BORIA, *Sistema tributario* in «Digesto IV, Sezione Commerciale», Utet, Torino 1997, pp. 31 e ss; FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Utet, Torino 2012, pp. 17 e ss.

— micro-sistemi normativi: la serie delle specifiche disposizioni normative relative alle singole fattispecie concrete.

Negli ordinamenti tributari dei paesi europei se da un lato è rintracciabile una tendenza all'omologazione dei principali medio-sistemi fiscali, dall'altro emerge al contrario una sensibile differenziazione dei vari sistemi tributari europei in ordine alla connotazione del macro-sistema.

Le imposte dirette si articolano dovunque in:

- un'imposta sul reddito delle persone fisiche, a carattere personale e progressivo;
- un'imposta sul reddito delle società e degli enti collettivi, è a carattere personale e proporzionale. I rapporti tra questi due tributi sono disciplinati, anche se diversamente, allo scopo di evitare la doppia imposizione economica sugli utili societari.

Ed ancora: l'imposta sul valore aggiunto è disciplinata in modo simile nei vari ordinamenti tributari.

Gli altri tributi sugli affari, imposta di registro, di bollo, sulle successioni, sono connotati da una struttura normativa pressoché omologa.

Anche la disciplina dei dazi e delle accise appare evidentemente simile nei vari paesi, soprattutto per l'impulso comunitario.

Le maggiori differenze sono riscontrabili nell'ambito della fiscalità locale, in quanto i tributi di competenza degli enti territoriali minori sono eterogenei e risentono di condizionamenti storico-sociali che accentuano le diversità tra i vari paesi.

Le differenze più evidenti a livello di macro-sistema si registrano non solo nella disciplina del contenzioso e delle sanzioni, dei poteri di accertamento e della tutela dei diritti individuali dei contribuenti, ma soprattutto emerge una diversa impostazione ideologica circa il confronto tra i confliggenti valori riconducibili alla dialettica individuo-comunità.

Da una parte, vi è l'interesse fiscale, che va ad incidere sulla sfera dell'autonomia patrimoniale e della libertà dei singoli consociati.

Dall'altra, vi sono i valori liberali che, oltre a misurare la posizione dell'individuo all'interno della collettività rispetto alle esigenze di ripartizione delle prestazioni tributarie, consentono soprattutto di proteggere il nucleo minimale di ricchezza, minimo vitale, e di libertà di ciascun cittadino.

1.3. Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela delle libertà individuali nella formazione degli ordinamenti tributari moderni

Il potere tributario è dunque oggetto di una regolamentazione giuridica che differisce nei vari ordinamenti tributari dei paesi europei in ragione non solo dei differenti sistemi costituzionali ma anche dell'equilibrio tra interesse della collettività ed interessi individuali.

In Inghilterra, nel XVII secolo si delineò l'antitesi tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l'interesse dei singoli consociati ad una difesa dei diritti individuali di proprietà e libertà⁴.

In un primo momento si formò la tensione conflittuale tra l'interesse fiscale cioè l'interesse del sovrano rivolto al perseguimento del bene collettivo e l'interesse individuale concretantesi nello sviluppo della sfera di libertà e proprietà quale limite al potere del sovrano di imporre tributi.

Non si poneva in discussione il diritto del sovrano di applicare tributi, ma si richiedeva un previo assenso del parlamento in quanto organo rappresentativo degli interessi individuali presenti nella collettività.

L'interesse fiscale era un valore appartenente alla sfera collettiva, collegato alla potestà pubblica del sovrano, ma subordinato ai valori propri dell'individuo, i quali assurgevano perciò a punto cardinale di riferimento dello sviluppo del diritto fiscale.

In Francia sotto l'influenza delle teorie illuministiche si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; «l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi» (VANONI)⁵.

L'interesse alla percezione fu pertanto elevato al livello degli interessi pubblici fondamentali, essenziali per lo sviluppo della collettività, rispetto al quale la posizione del singolo individuo non poteva che trovarsi in una posizione di subalternità.

Nello stesso tempo la componente borghese presente nel pensiero illuministico conduceva ad una valorizzazione degli interessi individuali⁶.

4. MATTEUCCI, *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Utet, Torino 1976, pp. 59 e ss.

5. GHISALBERTI, *Dall'antico regime al 1848*, Laterza, Roma 1997, pp. 31 e ss.; CLAMAGERAN, *L'imposta dei tempi moderni, barbari e feudali in Francia*, Cedam, Padova 1961; LEFEBVRE, *La rivoluzione francese*, Utet, Torino 1959, pp. 125 e ss.; SAITTA, *Le costituzioni francesi del periodo rivoluzionario*, Roma 1989.

6. BALDASSARRE, *Libertà. Problemi generali* in «Enciclopedia Giuridica Treccani».