

Pasquale Pistone

Diritto tributario europeo



TERZA EDIZIONE



Giappichelli



Prefazione alla III edizione

La terza edizione di questo manuale porta avanti la metodologia e sistematica di studio del diritto tributario europeo impiegata nelle precedenti edizioni, onde dimostrare che la materia tributaria rappresenta solo uno dei tanti ambiti nei quali il diritto dell'Unione Europea fa valere il suo primato.

Una visione moderna della sovranità tributaria nell'Unione Europea richiede infatti un'attenta considerazione dei limiti che il diritto sovranazionale impone all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri.

Nel corso dell'ultimo biennio l'evoluzione del diritto tributario europeo ha lasciato emergere in modo più critico le debolezze strutturali dei meccanismi per la produzione del diritto secondario in materia tributaria. Tali problemi sono ricollegabili principalmente all'assenza di una politica fiscale comune e al mantenimento del principio dell'unanimità per le decisioni del Consiglio UE.

Anche nell'ultimo biennio, come già nei precedenti, l'attuazione del progetto BEPS ha continuato a rappresentare il faro che illumina il percorso dell'Unione Europea verso l'armonizzazione tributaria. Il rovescio della medaglia è quindi che i tentativi di rilancio dell'armonizzazione del diritto tributario a livello europeo ignorano invece l'obiettivo di rimuovere gli ostacoli fiscali nel mercato interno, nonché ogni altro ambito, che pur incide sull'esercizio dei diritti da parte dei contribuenti.

Sul versante del diritto primario, a fronte dell'assenza di nuove pronunce di fondamentale importanza per l'esercizio delle libertà fondamentali in materia tributaria, è stato invece possibile registrare una crescita nell'interpretazione dei diritti fondamentali, ormai diventata ben visibile in questo ambito.

L'evoluzione giurisprudenziale in materia degli aiuti di Stato ha poi confermato l'esistenza di diversi orientamenti quanto agli standards probatori ammessi dal Tribunale e dalla Corte di Giustizia Europea. Tale differenza potrebbe incidere nel prossimo futuro anche sugli sviluppi relativi alle cause sugli aiuti fiscali individuali ancora pendenti davanti alle istanze giurisdizionali dell'Unione Europea.

Questo contesto aumenta l'incertezza sul futuro del diritto tributario europeo, rendendo ancora più cruciale la duplice sfida di questo manuale, che voglio ribadire ancora una volta in questa prefazione. Questo manuale si propone di avvicinare gli studiosi del diritto dell'Unione Europea alla materia tributaria, e quelli del diritto tributario a comprendere il diritto dell'Unione Europea e la sua importanza ai fini impositivi, cresciuta in modo esponenziale nel corso degli ultimi anni.

Anche questa edizione contiene riferimenti incrociati al(la terza edizione del) manuale di diritto tributario internazionale, con il quale questo volume può essere facilmente combinato per uno studio completo degli aspetti non nazionali del diritto tributario.

In linea con gli obiettivi di semplicità e chiarezza ho continuato a escludere le note a pie' di pagina e i riferimenti dottrinali, pur se ho mantenuto una bibliografia essenziale alla fine di ogni sezione. Spero che questo possa facilitare anche il lavoro dei tanti colleghi che mi hanno manifestato apprezzamento per l'impiego di questo manuale nella loro attività didattica e li ringrazio per la disponibilità a condividere con me l'obiettivo di promuovere uno studio approfondito di questa materia.

Sono grato anche questa volta mia moglie Enrica e a quanti, anche tra i miei allievi e colleghi, mi hanno dato utili consigli di carattere tecnico e un aiuto concreto anche per la rilettura di questo testo, fra cui Menita de Flora e Sergio Messina.

Anche per questa edizione spero che i lettori vorranno farmi pervenire le loro osservazioni e i loro consigli, scrivendomi via email a *ppistone@unisa.it*. Con il loro prezioso aiuto confido di poter ancora migliorare il contenuto del manuale nelle sue future edizioni, rendendolo meglio confacente alle loro esigenze di studio.

Isola di Ponza (LT), 20 luglio 2022

Pasquale Pistone

Introduzione: la metodologia e l'oggetto

La metodologia per lo studio del diritto tributario europeo si differenzia sia da quella in comune uso al diritto tributario, sia da quella propria del diritto europeo. Essa deve infatti assicurare l'uniforme applicazione della normativa sovranazionale tra i vari Stati membri dell'Unione Europea e garantire il rispetto della sovranità nazionale.

In questo manuale l'espressione diritto tributario europeo viene usata per riferirsi al congiunto di norme inerenti l'integrazione sovranazionale all'interno dell'Unione Europea, comprensivo di quelle norme che ineriscono tale fenomeno anche nei rapporti con i Paesi terzi. Inoltre, essa tiene presente anche l'influenza prodotta dalle norme nazionali e da quelle degli accordi internazionali in grado di incidere sull'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, come ad esempio quelle della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

In assenza di una politica tributaria europea a carattere generale, questa materia verifica che l'esercizio della sovranità nazionale rispetti il primato effettivo delle norme giuridiche dell'Unione Europea su quelle emanate dagli Stati membri. Ciò riguarda anche quegli ambiti in cui è possibile introdurre norme comuni di diritto sovranazionale.

Da un punto di vista metodologico, il diritto tributario europeo richiede quindi un'analisi delle categorie giuridiche del diritto dell'Unione Europea, applicata alle problematiche tributarie, per assicurare che queste ultime rispettino gli obiettivi di integrazione sovranazionale propri dell'Unione Europea.

In particolare, tale metodologia deve anzitutto cogliere l'essenza di questa materia che si situa nel punto di congiunzione tra diritto tributario e diritto dell'Unione Europea, formando parte integrante di entrambe le discipline da un punto di vista scientifico. Infatti, per un verso, il diritto tributario europeo studia i limiti imposti dal diritto sovranazionale all'esercizio della sovranità tributaria e, per altro verso, impone al diritto dell'Unione Europea di regolare gli aspetti giuridici attinenti l'imposizione con una più specifica attenzione per le norme giuridiche dei singoli Stati membri.

Peraltro, il mantenimento del principio dell'unanimità per le decisioni del Consiglio UE relative alla produzione di diritto secondario dell'Unione Europea in questa tributaria le conferisce un ulteriore elemento di peculiarità.

Infatti, tale principio rende più difficile il processo di produzione della normativa secondaria, accentuandone il carattere sussidiario e rafforzando indirettamente l'importanza dell'interpretazione del diritto primario ai fini della rimozione degli ostacoli fiscali. Questo è parso evidente nel mancato accordo sull'introduzione di una imposizione minima sul reddito delle società per effetto del veto avanzato dall'Ungheria nel giugno 2022, per ragioni che non sembrano necessariamente legate ad aspetti di natura tecnica fiscale e che quindi potrebbero celare problemi di natura politica di più ampio spettro.

Questo contesto può quindi giustificare la particolare attenzione di questo manuale per lo studio dell'attività interpretativa della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. In questo modo, ci si propone di consentire la comprensione dello *status quo* dell'integrazione europea in materia tributaria, stabilendo criteri per comprendere la misura in cui i principi giuridici dell'Unione Europea possono determinare ulteriori sviluppi per l'integrazione stessa nel prossimo futuro.

I riferimenti alle norme dell'ordinamento tributario italiano sono frutto di una scelta di opportunità collegata all'utilizzo della lingua italiana come vettore dell'analisi contenuta nel manuale. Tuttavia, ciò non impedisce a questa metodologia di trovare applicazione per lo studio del diritto tributario europeo anche in relazione agli altri ordinamenti nazionali, le cui norme vengono menzionate con minore frequenza da questo manuale.

Esiste infatti un solo diritto tributario europeo e questo si relaziona con i singoli ordinamenti nazionali producendovi effetti diversi, ma in applicazione di una sola metodologia, che riflette l'impostazione sovranazionale dello studio di questa materia, cui questo manuale è ispirato.

Pertanto, quando si studia il diritto tributario europeo non bisogna cadere nell'errore – comune tra quanti sono usi allo studio degli aspetti interni dell'imposizione, e in parte anche tra coloro che studiano il diritto tributario internazionale – di analizzarne le problematiche solo alla luce della dottrina italiana. Piuttosto, è necessario tener conto delle riflessioni svolte anche in altre lingue e dagli studiosi che ne analizzano l'impatto in relazione ad altri ordinamenti nazionali degli Stati membri dell'Unione Europea.

La metodologia sovranazionale per lo studio del diritto tributario europeo, adottata da questo manuale, consente infatti di cogliere con maggiore facilità i possibili sviluppi che si determinano a livello interpretativo anche quando un determinato filone giurisprudenziale si sviluppa specialmente in relazione a cause provenienti da organi giudiziari nazionali di uno o più altri Stati membri.

Del resto, vi è una importante differenza metodologica rispetto allo studio del diritto tributario internazionale, dove la quasi inesistenza della consuetudine internazionale in materia tributaria implica che gli Stati accettino limitazioni alla propria sovranità solo per effetto di proprie formali deliberazioni (in base alla propria normativa di fonte interna e alle convenzioni internazionali). Diversamente, l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea realizza una cessione di sovranità

tà a carattere progressivo in funzione del raggiungimento degli obiettivi ultimi dell'integrazione europea. Ad essi si sono vincolati gli Stati membri in funzione dei trattati internazionali posti alla base dell'Unione Europea e che integrano il diritto primario dell'Unione Europea.

Queste caratteristiche rendono quindi questo manuale diverso sia dai manuali di diritto tributario, sia da quelli di diritto europeo.

In quanto manuale di diritto tributario europeo, esso si propone un'analisi integrata dell'oggetto di questa materia, presupponendo una familiarità con il diritto tributario e con quello dell'Unione Europea. Tuttavia, non è necessaria la conoscenza approfondita di entrambi ai fini della comprensione di questo manuale.

Coerentemente con gli obiettivi descritti in questa introduzione, la struttura di questo manuale affronta prima la rilevanza dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea all'interno della materia tributaria (parte prima), e poi l'impatto che su tale materia producono rispettivamente la normativa europea primaria (parte seconda) e quella secondaria (parte terza).

Bibliografia essenziale

PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, III ed., Giappichelli, 2021.

Manualistica generale di diritto tributario europeo

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, III ed., Giuffrè, 2017.

DOURADO A.P., *Governança fiscal global*, II ed., Almedina, 2018.

DOURADO A.P., *Lições de direito fiscal europeu*, Almedina, 2010.

KOKOTT J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, C.H. Beck, 2018.

KOKOTT J., *Tax Law of the European Union*, C.H. Beck, 2022.

LANG M. e aa., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, VII ed., Linde, 2022.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'Union Européenne*, III ed., LGDJ, 2022.

MARRES O.C.R., VERMEULEN H., WATTE P.J. (a cura di), *European Tax Law*, VIII ed., Wolters Kluwer, 2022.

SERRANO ANTON F., *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, Dykinson, 2019.

PARTE PRIMA
LA RILEVANZA
DELL'ORDINAMENTO GIURIDICO
DELL'UNIONE EUROPEA
IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Pluralismo giuridico e natura dinamica dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. – 2. Il primato della normativa sovranazionale su quella tributaria di fonte nazionale. – 3. Norme con effetto diretto e tutela dei diritti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. – 4. Le fonti del diritto dell'Unione Europea e la loro incidenza in materia tributaria. – 4.1. I principi generali del diritto dell'Unione Europea. – 4.1.1. I principi generali come fonte normativa. – 4.1.2. L'art. 6 TUE e il valore dichiarativo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. – 4.1.3. I principi generali rilevanti in materia tributaria. – 4.1.4. La rilevanza dei principi specifici del diritto tributario come principi del diritto dell'Unione Europea. – 4.2. La normativa primaria. – 4.2.1. Aspetti generali. – 4.2.2. Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. – 4.2.3. Libertà fondamentali. – 4.2.4. Aiuti di Stato. – 4.2.5. Le norme del diritto primario sulla produzione del diritto secondario. – 4.3. La normativa secondaria. – 4.4. Gli accordi europei internazionali. – 4.5. La *soft law*. – 4.6. Gli atti normativi esterni al diritto dell'Unione Europea. – 5. L'attuazione del diritto dell'Unione Europea in via normativa e il suo impatto sulla materia tributaria. – 5.1. Aspetti concettuali e tipologia delle norme di attuazione. – 5.2. La trasposizione delle direttive. – 5.3. Responsabilità dello Stato e risarcimento del danno per mancata trasposizione del diritto europeo. – 5.4. Responsabilità dello Stato per erronea interpretazione del diritto europeo da parte del giudice nazionale. – 6. L'attuazione in via giudiziale del diritto dell'Unione Europea. – 6.1. Il sistema di tutele giudiziali e la separazione di competenze tra giudici nazionali ed europei. – 6.2. La disapplicazione della normativa nazionale in contrasto con quella europea. – 6.3. *Acte clair* e *acte éclairé*. – 6.4. Le azioni esperibili davanti alla Corte di Giustizia Europea. – 6.4.1. Aspetti generali. – 6.4.2. La procedura di rinvio pregiudiziale. – 6.4.3. La procedura di infrazione. – 6.4.4. Il ricorso per annullamento. – 6.5. Brevi cenni sulla procedura davanti alle Corti europee. – 6.6. Il valore del precedente giurisprudenziale nel diritto tributario europeo. – 6.7. I limiti alla risoluzione delle controversie internazionali in sede arbitrale. – 6.8. I tipi di pronuncia. – 7. I rapporti con gli Stati terzi e le competenze esterne dell'Unione Europea. – 7.1. Aspetti generali. – 7.2. Gli accordi internazionali dell'Unione Europea. – 7.2.1. L'accordo sullo Spazio Economico Europeo. – 7.2.2. Gli accordi con la Svizzera. – 7.2.3. Gli altri accordi europei internazionali con i Paesi terzi.

1. *Pluralismo giuridico e natura dinamica dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea*

L'ordinamento giuridico dell'Unione Europea è al contempo un ordinamento giuridico distinto da quelli (nazionali) propri di ciascuno Stato membro [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos* ./ *Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1] e fonte di principi e norme che realizzano i propri obiettivi di integrazione sovranazionale anche grazie alla loro capacità di produrre effetti diretti all'interno dei suddetti ordinamenti nazionali.

Si determina in questo modo un fenomeno di pluralismo giuridico *sui generis*,

in cui due ordinamenti giuridici – rispettivamente quello sovranazionale e quello nazionale applicabile all'interno di ciascuno Stato membro – vigono nell'Unione Europea e interagiscono in modo armonico nel rispetto del principio del primato della normativa sovranazionale su quella nazionale, sviluppato dalla Corte di Giustizia Europea a partire dalla sentenza *Costa ./. Enel* [CGUE, 15.7.1964, causa 6/64, *Costa ./. Enel*, ECLI:EU:1964:34].

Il modello di pluralismo giuridico operante nell'Unione Europea riconosce la preminenza delle finalità di integrazione sovranazionale sancite dai c.d. trattati europei. Questi sono i trattati che gli Stati membri dell'Unione Europea si sono vincolati a rispettare e che comportano cessioni di sovranità a favore dell'Unione Europea.

Tuttavia, questo modello non cancella del tutto la sovranità nazionale, mantenendola nella misura in cui questa non comprometta l'obiettivo dell'integrazione sovranazionale. Ciò è ancor più vero in materie, quale quella tributaria, in cui non esiste una politica comune europea a carattere generale e gli Stati membri – deliberando ancora all'unanimità in sede di Consiglio dell'Unione Europea – accettano dunque di conferire all'Unione la competenza a produrre legislazione comune per attuare gli obiettivi dell'integrazione sovranazionale ogniqualvolta ciò sia ritenuto necessario.

Si determina così un trasferimento di competenze per attribuzioni specifiche dal livello nazionale a quello sovranazionale. Tali competenze mutano in funzione delle esigenze dell'integrazione nazionale, realizzando una progressiva convergenza tra gli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri. Ciò conferisce al fenomeno dell'integrazione sovranazionale un carattere dinamico, che può cogliersi agevolmente nella misura in cui si osservino le vicende relative ai trattati con cui gli Stati membri hanno acconsentito a cedere in parte la propria sovranità nazionale.

Vari trattati europei si sono succeduti a partire dai primi anni '50 del secolo scorso, progressivamente modificando e rafforzando le ambizioni di integrazione sovranazionale, prima confinate in ambiti specifici di natura prettamente economica e poi progressivamente ampliate, affiancando anche ulteriori dimensioni, fra cui quella di carattere sociale e personale.

Dopo le prime esperienze di condivisione del mercato del carbone e dell'acciaio (per effetto del trattato CECA, firmato a Parigi il 18 aprile 1951, entrato in vigore il 23 luglio 1952 e rimasto in vigore per i successivi 50 anni) e della Comunità Economica Europea e dell'Energia Atomica (costituite con i trattati CEE ed Euratom, firmati a Roma il 25 marzo 1957, entrati in vigore il 1° gennaio 1958), l'integrazione sovranazionale ha assunto caratteristiche di maggiore portata e ambizione con la fissazione di obiettivi più strettamente sovranazionali che hanno prima portato a operare modifiche al Trattato di Roma e poi a costituire una forma di Unione tra Stati, con vari trattati (a partire da quello firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993), fino a prospettare una Co-

stituzione Europea (con il trattato firmato a Roma il 29 ottobre 2004), poi mai entrata in vigore e sostituita da un trattato con carattere ricognitivo dei principi del diritto dell'Unione Europea (firmato a Nizza il 7 dicembre 2000, cui, con il successivo Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, entrato in vigore il 1° dicembre 2009, sono stati attribuiti effetti vincolanti).

In parallelo con il rafforzamento del processo di integrazione sovranazionale, si è realizzata l'espansione geografica dell'Unione Europea dagli originari 6 fino ai 28 Stati membri (diventati 27 a seguito dell'uscita del Regno Unito, avvenuta alla mezzanotte del 31 gennaio 2020) e la creazione di una complessa serie di accordi con Paesi terzi, che con essa condividono alcuni principi e norme secondo diverse modalità.

Fra questi occorre ricordare l'accordo sullo spazio economico europeo (firmato a Bruxelles il 17 marzo 1993 dall'allora Comunità Europea e dai suoi Stati membri con Islanda, Liechtenstein e Norvegia ed entrato in vigore il 1° gennaio 1994), che stabilisce una tendenziale equivalenza tra dimensione economica del Mercato Interno e dello Spazio Economico Europeo, nonché una serie di ulteriori accordi a carattere bilaterale con altri Stati, talvolta in preparazione di una loro adesione all'Unione Europea e talaltra per finalità di coordinamento sovranazionale nella cooperazione economica.

Il carattere dinamico dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea rappresenta dunque un elemento di particolare importanza nell'analisi dei suoi principi e norme. Tale carattere è intrinseco alla stessa essenza dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, che conferisce ai propri principi e norme una congenita natura dinamica e una tensione costante al fine di raggiungere gli obiettivi ultimi dell'integrazione sovranazionale.

In questo senso possiamo dunque affermare che il diritto dell'Unione Europea contiene oggi *in nuce* ciò che esso sarà domani ed è normalmente contenuto in quello che era ieri, perlomeno nella misura in cui non muta il quadro di cessione di sovranità dagli Stati membri verso l'Unione Europea.

Questa evoluzione dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea rispecchia un concetto giuridico in divenire, che presenta due importanti connotati specifici.

In primo luogo, l'evoluzione interpretativa si realizza all'interno del quadro delle cessioni di sovranità operate di volta in volta dagli Stati membri al fine di realizzare gli obiettivi ultimi dell'Unione Europea.

In secondo luogo, il divenire è condizionato dagli obiettivi di integrazione sovranazionale e opera quindi solo in quella direzione. Non può dunque essere arginato se non nei modi e nelle forme ammessi dall'ordinamento giuridico sovranazionale.

Un ruolo di particolare importanza nell'evoluzione dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea va riconosciuto alla Corte di Giustizia Europea.

Intervenendo nella sua funzione istituzionale di giudice unico di principi e norme dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, la Corte ne ha preservato

la coerenza e il primato sul diritto nazionale, gradualmente estendendo a livello interpretativo la portata della cessione di sovranità in favore dell'Unione. In questo modo, essa ha limitato l'esercizio delle prerogative nazionali in modo corrispondente alle, sempre crescenti, esigenze dell'integrazione sovranazionale europea.

La Corte di Giustizia Europea ha un ruolo di assoluta preminenza nel panorama dell'integrazione tributaria europea; probabilmente anche in ragione della particolare difficoltà nella produzione di normativa comune, per effetto del mantenimento del principio dell'unanimità per le deliberazioni del Consiglio dell'Unione Europea in tale ambito.

Peraltro, questo ruolo di assoluto rilievo della Corte di Giustizia Europea emerge anche dal confronto dell'esperienza dell'Unione Europea con quella di altre forme di integrazione sovranazionale nel mondo, caratterizzate dall'assenza di un organo giurisdizionale sovranazionale comune (come nel Patto Andino), o dal difetto di carattere vincolante delle sue pronunce (come ad esempio nel Mercosur).

2. *Il primato della normativa sovranazionale su quella tributaria di fonte nazionale*

Il primato della normativa sovranazionale su quella di fonte nazionale non è stato stabilito in forma esplicita all'interno dei trattati con cui gli Stati membri dell'Unione hanno ceduto sovranità in favore delle istituzioni europee e dell'ordinamento sovranazionale; piuttosto esso è stato ricavato in via interpretativa dalla Corte di Giustizia Europea.

Nella sentenza *Costa ./ Enel* [CGUE, 15.7.1964, causa 6/64, *Costa ./ Enel*, ECLI:EU:1964:34] la Corte ha negato che il diritto nazionale potesse derogare a quello sovranazionale. Inoltre, ha sancito che il diritto sovranazionale potesse prevalere sul primo in caso di conflitto. Questa conclusione emerge dalla considerazione che un diverso approccio avrebbe altrimenti indebolito l'ordine giuridico europeo.

Questa sentenza rappresenta il fulcro e punto di partenza di un importante sviluppo giurisprudenziale, che ha assicurato l'effettiva protezione dei diritti tutelati dalla normativa sovranazionale, evitando che la portata di tali diritti potesse differire in diverse parti del territorio dell'Unione Europea stessa e prevenendo in via strutturale un conflitto con gli ordinamenti nazionali degli Stati membri.

La concorrenza tra le norme dei due ordinamenti giuridici non è dunque risolta all'interno di quello sovranazionale applicando il criterio della *lex superior*, ma riesce pur sempre ad evitare che una norma nazionale, anche quando emanata successivamente a quella sovranazionale, possa derogare a quest'ultima.

In effetti, come successivamente chiarito dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza *Simmenthal* [CGUE, 15.12.1976, causa 35/76, *Simmenthal ./ Ministero*

delle finanze, ECLI:EU:C:1976:180], la normativa sovranazionale, quando dotata di efficacia diretta [cfr. *infra sub* 1.3, CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos* /. *Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1], obbliga lo Stato a disapplicare quella nazionale in contrasto. Così facendo, si preclude a tale Stato anche l'adozione di ogni ulteriore disposizione potenzialmente incompatibile con il diritto europeo.

Quest'obbligo di disapplicazione si produce nei confronti di tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi quelli giudiziari [CGUE, 15.12.1976, causa 35/76, *Simmenthal*, ECLI:EU:C:1976:180] ed amministrativi [CGUE, 29.4.1999, causa C-224/97, *Erich Ciola*, ECLI:EU:C:1999:212], e comprende anche norme nazionali di rango costituzionale [CGUE, 17.12.1970, causa 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, ECLI:EU:1970:114].

Gli effetti del primato del diritto sovranazionale su quest'ultima tipologia di norme hanno generato una reazione da parte delle Corti Costituzionali degli Stati membri, che hanno tentato di arginarne la portata al fine di difendere i principi fondamentali delle costituzioni nazionali.

Questo è ad esempio il caso della 'teoria dei controlimiti', elaborata dalla Corte Costituzionale italiana [su cui v. Corte Cost., sent. 22.10.2014, n. 238] al fine di consentire che i principi fondamentali del diritto costituzionale fossero opponibili dal giudice interno contro il primato del diritto dell'Unione Europea. Tuttavia, il dialogo instauratosi tra la Corte Costituzionale [Corte Cost., sent. 31.5.2018, n. 115] e la Corte di Giustizia Europea [CGUE, 8.9.2015, causa C-105/14, *Taricco*, ECLI:EU:C:2015:555; 5.12.2017, causa C-42/17, *M.A.S. e M.B.* (c.d. *Taricco II*), ECLI:EU:C:2017:936] in merito all'obbligo di disapplicazione delle norme italiane sulla prescrizione in relazione all'imposta sul valore aggiunto ha dimostrato che è concretamente possibile per il giudice costituzionale e per quello europeo pronunciarsi in modo armonico ciascuno nell'ambito della propria competenza.

Peraltro, la maggiore attenzione dedicata dalla Corte di Giustizia Europea alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri – qualificate come parte integrante dei principi fondamentali del diritto europeo [CGUE, 3.9.2008, cause riunite C-402/05 e C-415/15, *Kadi e Al Barakaat*, ECLI:EU:C:2008:461] in conformità con l'art. 52, co. 4, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (in seguito CDFUE) – sta riducendo l'ambito in cui si registra un conflitto con le Corti Costituzionali nazionali.

Rientra in questa tendenza anche la c.d. giurisprudenza '*so lange*' della Corte Costituzionale Federale tedesca (*Bundesverfassungsgericht*) [su cui v. 22.10.1986, 73 BVerfGE 339]. Secondo quest'ultima, il controllo di costituzionalità può non essere esercitato in relazione a materie coperte dal diritto dell'Unione Europea solo a condizione che la Corte di Giustizia assicuri un livello di protezione sufficientemente adeguato a garantire i livelli di protezione applicabili in base alla Costituzione Federale tedesca.

A questo riguardo sono sorti problemi in relazione al finanziamento dell'ac-

quisto di titoli pubblici degli Stati membri da parte della Banca Centrale Europea (meglio noto come *quantitative easing*). In tale contesto, i giudici costituzionali tedeschi, mettendo in dubbio la compatibilità con la Costituzione tedesca (*Grundgesetz*) di un atto con cui il Governo tedesco aveva messo a disposizione risorse finanziarie per il *quantitative easing*, hanno censurato la proporzionalità di tale intervento. Questa pronuncia [BverfG, 5.5.2020, 2BvR 859/15 e aa.] ha però indirettamente determinato una incursione in un ambito, quale quello relativo all'operato della Banca Centrale Europea, che, in quanto istituzione dell'Unione Europea, rientra nelle materie su cui la Corte di Giustizia Europea detiene giurisdizione esclusiva. Pertanto, avendo quest'ultima in precedenza escluso ogni possibile censura in merito all'operato della Banca Centrale Europea [CGUE, 11.12.2018, causa C-493/17, *Weiss e aa.*, ECLI:EU:C:2018:1000], la pronuncia dei giudici costituzionali tedeschi ha bruscamente fatto riemergere aspetti delicati relativi al dialogo tra giudici costituzionali nazionali e giudici europei, che potrebbero compromettere il primato del diritto dell'Unione Europea e il corretto adempimento dell'obbligo di lealtà federale da parte della Germania.

Peraltro, pur non volendosi mettere in discussione il rispetto dei principi fondamentali della Costituzione tedesca, non si può dimenticare che, la cessione di sovranità all'Unione Europea è avvenuta nel pieno rispetto di tali principi e che, pertanto, occorre consentire l'attuazione delle politiche monetarie comuni in conformità alla pronuncia della Corte di Giustizia Europea.

Più complessa è invece la posizione assunta dalle Corti costituzionali polacca [Trybunal Konstytucyjny 7.10.2021, K 3/21] e romena [Curtea Constituțională 8.6.2021, N. 380], che hanno respinto le censure mosse dalla giurisprudenza CGUE in tema di regola dello stato di diritto e di indipendenza del potere giudiziale, mettendo in discussione la legittimità del sindacato giurisdizionale della CGUE su tali ambiti. Tali ultimi orientamenti infatti minano le fondamenta del diritto dell'Unione Europea e non possono essere tollerati dallo stesso.

3. *Norme con effetto diretto e tutela dei diritti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea*

Come affermato dalla Corte di Giustizia Europea sin dalla sentenza *van Gend en Loos* [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos ./ Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1], il diritto dell'Unione Europea, per un verso, impone obblighi alle persone e, per altro verso, salvaguarda i diritti che queste ultime possono vantare sulla base della normativa sovranazionale europea.

L'attuazione di questi diritti non presuppone l'emanazione di apposite disposizioni nazionali e conferisce alle persone una tutela effettiva e immediata in base alla normativa sovranazionale dell'Unione Europea nel rispetto del principio *ubi ius, ibi remedium*, che attribuisce a tutti i cittadini dell'Unione Europea un rime-

dio giurisdizionale azionabile davanti agli organi giurisdizionali nazionali e sovranazionali.

Questa situazione vincola a livello interpretativo anche gli organi giurisdizionali e amministrativi nazionali. Tale vincolo può spingersi fino al punto di fondare in tale caso un diritto alla restituzione di tributi prelevati in violazione del diritto dell'Unione Europea [CGUE, 8.3.2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft e Hoechst*, ECLI:EU:C:2001:134] e una responsabilità, anche finanziaria, dello Stato [CGUE, 19.11.1991, causa C-6/90, *Francovich e Bonifaci*, ECLI:EU:C:1991:428], come si vedrà meglio *infra sub 4*.

Tuttavia, la protezione giuridica di questi diritti sussiste solo in relazione alle norme sovranazionali dotate di effetto diretto. Tali sono quelle norme formulate in modo sufficientemente chiaro e preciso, nonché incondizionato e indipendente da ogni disposizione nazionale di attuazione [CGUE, 5.2.1963, causa 26/62, *van Gend en Loos ./. Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1].

L'impatto di questa interpretazione sulla materia tributaria è stato particolarmente significativo, specialmente per gli aspetti relativi all'imposizione diretta. Infatti, in tale ambito, a partire dalla sentenza *avoir fiscal* [CGUE, 28.1.1986, causa 270/83, *Commissione ./. Francia (avoir fiscal)*, ECLI:EU:C:1986:37], la Corte di Giustizia Europea ha interpretato le libertà fondamentali europee in modo da fornire loro una effettiva protezione in relazione all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri.

Tuttavia, esso non è limitato alle sole disposizioni del diritto primario. Infatti, può trovare applicazione anche in relazione a ogni altra norma del diritto sovranazionale dotata di effetto diretto. Può quindi riguardare sia le norme emanate in forza di accordi europei internazionali, sia quelle di diritto secondario, anche quando contenute nelle direttive [CGUE, 21.4.1974, causa 2/74, *Reyners* ECLI:EU:C:1974:72, e successivamente 4.12.1974, causa 41/74, *van Duyn*, ECLI:EU:1974:133]. Ciò vale nonostante il fatto che queste ultime riservino agli Stati membri un certo margine di discrezionalità nella trasposizione di tali norme all'interno del proprio ordinamento, al fine di renderle sufficientemente precise e incondizionate.

A questo riguardo, occorre ricordare che, nella materia tributaria, abbondano le c.d. direttive dettagliate, quelle cioè le cui norme sono sufficientemente precise da consentirne l'applicazione immediata. Può quindi ritenersi che l'effetto diretto delle norme contenute nelle direttive costituisca la regola e la mancanza dello stesso sia l'eccezione.

La Corte di Giustizia Europea ha comunque sviluppato il filone interpretativo dell'effetto diretto delle direttive lungo le linee del c.d. *estoppel*, evitando in questo modo che la mancata trasposizione della direttiva potesse compromettere l'effettività della tutela giuridica prescritta dal diritto sovranazionale [CGUE, 5.4.1979, causa 148/78, *Ratti*, ECLI:EU:C:1979:110].

Per questa ragione, la Corte ha escluso l'effetto diretto orizzontale delle diret-

tive, quello cioè che consentirebbe a una persona di far valere la mancata, incorretta o incompleta trasposizione della direttiva nei confronti di un'altra persona [CGUE, 14.7.1994, causa C-91/92, *Faccini Dori*, ECLI:EU:1994:292].

Anche in relazione all'effetto diretto delle norme contenute all'interno delle direttive, la Corte di Giustizia Europea ha avuto modo di applicare la propria teoria dell'interpretazione conforme. In questo modo ha obbligato gli organi giudiziari e amministrativi nazionali a interpretare il proprio diritto in modo da adeguarlo alla norma di diritto sovranazionale, ancorché non completamente o correttamente trasposta all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale [CGUE, 10.4.1984, causa 14/83, *von Colson e Kamann*, ECLI:EU:C:1984:153 e 13.11.1990, causa C-106/89, *Marleasing*, ECLI:EU:C:1990:395].

4. *Le fonti del diritto dell'Unione Europea e la loro incidenza in materia tributaria*

4.1. *I principi generali del diritto dell'Unione Europea*

4.1.1. *I principi generali come fonte normativa*

I principi generali del diritto dell'Unione Europea sono l'espressione dei valori su cui si fonda tale ordinamento giuridico.

Diversamente dalle norme giuridiche sovranazionali, tali principi non hanno ad oggetto una fattispecie astratta ben circoscritta, bensì ineriscono al sistema giuridico dell'Unione Europea nel suo complesso, rendendosi così potenzialmente applicabili a un ampio numero di fattispecie. Essi sono parte integrante del cosiddetto diritto non scritto dell'Unione Europea e hanno fornito un notevole contributo all'evoluzione dell'ordinamento giuridico sovranazionale verso gli obiettivi ultimi di integrazione tra gli Stati membri.

Per questa ragione, occorre dedicare particolare attenzione alla loro analisi.

L'impiego dei principi generali del diritto dell'Unione Europea ruota intorno all'attività interpretativa della Corte di Giustizia Europea, che può configurarsi come il principale motore sia dell'integrazione all'interno dell'Unione Europea, sia della protezione effettiva dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione stessa.

La Corte di Giustizia Europea, nella sua qualità di giudice unico competente per la corretta interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione Europea, anzitutto ricava l'esistenza del principio all'interno dell'ordinamento giuridico sovranazionale, poi ne delinea l'ambito operativo e infine ne desume la rilevanza ai fini applicativi.

L'applicazione dei principi generali del diritto dell'Unione Europea ha consentito alla Corte di Giustizia Europea di preservare dinamismo e flessibilità all'in-

terno dell'ordinamento giuridico sovranazionale, configurandolo come un sistema giuridico in cui i principi generali hanno un ruolo di preminenza rispetto alla produzione di norme da parte del legislatore dell'Unione Europea e suppliscono alla mancanza di una Costituzione sovranazionale (essendo fallito il tentativo di introdurla).

La produzione di norme giuridiche dell'Unione Europea va in sostanza considerata alla stregua di un complemento da utilizzare con funzione sussidiaria ogniqualvolta l'interpretazione dei principi generali non riesca a raggiungere adeguati livelli di certezza del diritto e protezione giuridica, oppure per segnare nuove tappe dell'evoluzione dell'ordinamento giuridico verso la realizzazione degli obiettivi di integrazione sovranazionale. Tale ultima situazione si concreta generalmente nell'eliminazione delle cd. disparità fiscali nazionali, ossia di quelle differenze che emergono per effetto dell'esercizio in parallelo della sovranità tributaria degli Stati membri.

La preminenza dei principi generali dell'Unione Europea ben s'inquadra in un contesto in cui il processo di produzione della normativa sovranazionale dell'Unione Europea presenta caratteristiche di particolare complessità, visto che l'adozione della normativa primaria presuppone la conclusione di trattati internazionali, soggetti a ratifica da parte dei Parlamenti nazionali.

Peraltro, in assenza di una politica fiscale comune, anche l'introduzione della normativa secondaria dell'Unione Europea risulta ardua. Infatti, a tal fine bisogna provarne: la necessità nell'ottica della realizzazione del mercato interno; l'impossibilità di raggiungere un risultato equivalente a livello di coordinamento delle normative nazionali (in applicazione del principio di sussidiarietà); e l'unanimità per le deliberazioni del Consiglio dell'Unione Europea.

Il diverso equilibrio tra le fonti normative del diritto dell'Unione Europea, rispetto a quello generalmente rinvenibile negli ordinamenti giuridici nazionali di tipo europeo-continentale, non conferisce però all'ordinamento sovranazionale caratteristiche proprie dei sistemi di *common law*. Infatti, mentre in questi ultimi gli organi giudiziari creano il diritto, in quello dell'Unione Europea, la Corte di Giustizia si limita ad applicare i principi generali del diritto sovranazionale, fissando nei vari momenti la precisa incidenza degli stessi sullo *status quo* dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

I principi generali del diritto dell'Unione Europea sono probabilmente da considerarsi come la fonte più importante dell'ordinamento giuridico sovranazionale, di cui esprimono quei valori giuridici che potremmo definire materiali – seguendo l'espressione “costituzione materiale” coniata da Costantino Mortati nel 1940 (C. MORTATI, *La costituzione in senso materiale*, Milano, Giuffrè, 1940) e in uso tra i costituzionalisti italiani della seconda metà del secolo XX – laddove quest'ultimo termine è usato in contrapposizione a quella dimensione formale che è propria delle norme giuridiche. Ciò è ancora più vero per la materia tributaria, stante la limitata produzione della normativa secondaria.

I principi generali in parola manifestano il diritto vivente nelle ricostruzioni interpretative operate dalla Corte di Giustizia. Ad essi non va però riconosciuto un valore costitutivo dei diritti all'interno di tale ordinamento, in quanto esprimono valori giuridici immanenti a tale ordinamento, di cui sono espressione e manifestazione grazie alla loro inerenza al sistema giuridico dell'Unione Europea nel suo complesso.

4.1.2. *L'art. 6 TUE e il valore dichiarativo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*

L'art. 6, co. 3, TUE ha operato un importante raccordo tra principi generali dell'Unione Europea e diritti fondamentali, quali risultano dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (in seguito CEDU) e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, indicando specificamente che tali diritti costituiscono parte integrante del diritto dell'Unione in quanto espressione dei principi generali di quest'ultimo.

L'art. 6, co. 3, TUE ha dunque riconosciuto a questi diritti fondamentali una rilevanza diretta all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, attribuendo loro una specifica qualificazione come principi generali. A questa norma va riconosciuto valore costitutivo di fonte normativa di una nuova dimensione giuridica per questi diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

L'interpretazione di questa norma solleva almeno due problematiche.

In primo luogo, tenuto conto del fatto che il parere 2/13 della Corte di Giustizia dell'Unione Europea [CGUE, 18.12.2014, Parere 2/2013, ECLI:EU:C:2014:2454] ha per il momento bloccato l'adesione dell'Unione Europea alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, occorre comprendere quale sia il valore formale dei diritti fondamentali all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

In secondo luogo, è necessario comprendere il significato concreto del riconoscimento di un valore giuridico all'interno dell'ordinamento dell'Unione Europea ai diritti fondamentali quali risultanti dalla tradizione giuridica costituzionale comune agli Stati membri.

La risposta a entrambi i quesiti deve tenere conto del contenuto degli artt. 52 e 53 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Per quanto concerne la prima questione, il co. 3 dell'art. 52 CDFUE riconosce il significato e la portata che tali diritti fondamentali hanno all'interno della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Tale riconoscimento è effettuato in relazione a quei diritti contenuti nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e, come indicato dalla seconda frase del co. 3, senza precludere una più estesa protezione da parte del diritto dell'Unione.

Non deve attribuirsi alla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea un valore costitutivo dei diritti alla codificazione dei principi generali del diritto dell'Unione Europea, nonostante il fatto che ad essa il trattato di Lisbona abbia riconosciuto carattere vincolante. Questa conclusione tiene conto della giurisprudenza

costante della Corte di Giustizia Europea, anche in materia tributaria, che formula il riferimento alle disposizioni della CDFUE come ad uno strumento in grado di riflettere i principi immanenti all'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. In tal modo, essa di fatto attribuisce alla Carta un valore meramente dichiarativo.

Pertanto, la Corte in sostanza ammette l'esistenza dei principi indicati nella Carta, senza escludere che gli stessi possano avere un ambito più ampio rispetto a quello in essa indicato, o che possano esistere principi al di fuori di quelli espressamente codificati nella suddetta Carta.

Si deve quindi ritenere che il riconoscimento della rilevanza dei diritti fondamentali per l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, contenuto negli artt. 52 e 53 CDFUE, rifletta un avanzamento del diritto dell'Unione Europea in relazione alla protezione di tali diritti, in grado di attribuire ai principi generali di tale ordinamento la necessità di tutelare i diritti fondamentali con almeno gli stessi livelli di protezione rinvenibili in base alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Ne consegue che tali livelli rilevino non solo in relazione ai diritti espressamente riconosciuti nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, ma, più in generale, per la protezione di tutti i diritti fondamentali come principio generale dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

Per tali diritti si deve riconoscere, come principio generale del diritto dell'Unione Europea, che la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo rappresenta per un verso (almeno) la soglia minima di protezione e, per altro verso, la fonte originaria di tale protezione del diritto. In questo modo, si implica una rilevanza diretta della CEDU ai fini della determinazione del valore del suddetto diritto quale espressione di un principio generale del diritto dell'Unione Europea, che resta, a nostro giudizio (e fino a quando l'Unione Europea non aderirà alla CEDU), una prerogativa esclusiva della Corte di Giustizia Europea.

Peraltro, a nostro giudizio, ciò non implica necessariamente un effetto vincolante da parte della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nei confronti di quella della Corte di Giustizia Europea. Tuttavia, almeno nei casi di corrispondenza dei diritti fondamentali tra CEDU e CDFUE, la Corte di Giustizia Europea deve effettuare una previa attività di ricognizione della portata del diritto fondamentale nel sistema giuridico della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Per quel che riguarda la seconda questione, il riferimento specifico alla tradizione costituzionale comune implica in primo luogo la necessità di determinare quali principi costituzionali abbiano lo *status* di diritti fondamentali, poi, quella di vedere quali tra tali diritti siano da considerare comuni alla tradizione costituzionale degli Stati membri e, infine, anche quella di tenere conto del fatto che la loro dimensione nazionale potrebbe subire limitazioni, anche in via interpretativa, che non sono conciliabili con quanto indicato nell'art. 52, co. 1, CDFUE.

Secondo tale ultima disposizione, eventuali limitazioni devono essere previste dalla legge, in conformità con il principio di proporzionalità, per finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o in base all'esigenza di proteggere diritti

e libertà altrui e nel rispetto del contenuto essenziale di detti diritti e libertà. L'aspetto relativo allo *status* di diritti fondamentali può essere risolto utilizzando i postulati della 'teoria dei controlimiti' (su cui v. *supra sub 2*), che, a nostro giudizio, per un verso, implicano una interpretazione restrittiva del concetto di diritto fondamentale e, per altro verso, conferiscono a tali diritti fondamentali una dimensione diversa a seconda degli Stati.

Le problematiche relative alla natura comune della tradizione costituzionale devono, a nostro giudizio, risolversi nel senso che un valore costituzionalmente rilevante in un solo Stato membro non ha natura di principio generale di diritto dell'Unione Europea.

Inoltre, tale situazione non osta alla maggiore intensità della tutela a livello della Costituzione di uno Stato membro – come ad esempio nel caso del diritto alla riservatezza e alla protezione dei dati nell'ordinamento costituzionale austriaco – rispetto a quanto condiviso dalle Costituzioni degli altri Stati membri. Tuttavia, anche in questo caso, ciò non implica che la maggiore estensione della tutela rilevi ai fini della determinazione come principio generale dell'Unione Europea.

Tale situazione osta invece, specialmente nel caso di un principio qualificabile come appartenente alla tradizione costituzionale comune, alla minore intensità della tutela da parte dello Stato membro, riconoscendo al cittadino dell'Unione una maggiore tutela in virtù del primato del diritto dell'Unione Europea nei confronti dello Stato, anche tenuto conto dell'art. 52, co. 1. In questo senso, la minore intensità della protezione dei dati personali (come ad esempio nel caso della pubblicazione dei dati sensibili relativi ai contribuenti, quali il reddito e il patrimonio) negli ordinamenti costituzionali finlandese e svedese non può impedire l'applicazione del principio generale del diritto dell'Unione Europea per assicurare una più intensa tutela di tali dati.

Analogamente, la protezione immediata ed effettiva del principio del contraddittorio richiesta dal diritto dell'Unione Europea anche all'interno del procedimento tributario in relazione a qualsiasi misura in grado di incidere sulla sfera giuridica del contribuente [CGUE, 18.12.2008, causa C-349/07, *Sopropé*, ECLI:EU:C:2008:746; 16.10.2019, causa C-189/18, *Glencore*, ECLI:EU:C:2019:861] deve, a nostro giudizio, prevalere sulla maggiore tolleranza manifestata anche dal giudice nazionale di ultima istanza [Cass. SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823] per forme differite di esercizio di tale diritto nel rispetto dell'art. 111 Cost. in tema di giusto processo.

4.1.3. *I principi generali rilevanti in materia tributaria*

In linea con gli obiettivi di questo manuale, è ora opportuno passare in rassegna il tema dell'incidenza dei principi generali del diritto dell'Unione Europea sulla materia tributaria.

Dopo una breve disamina della protezione dei diritti fondamentali, come principio generale dell'Unione Europea, estenderemo poi il raggio della nostra analisi a quei principi generali, la cui esistenza e inerenza all'ordinamento giuridico del-

l'Unione Europea è stata riconosciuta in via interpretativa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Come già si diceva in precedenza, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha un valore meramente dichiarativo dell'esistenza dei principi generali dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Essa viene quindi analizzata (v. *infra sub* 4.2.2) unitamente alle altre espressioni del diritto primario dell'Unione Europea. Tuttavia, la tutela dei diritti fondamentali in essa formulati costituisce espressione di un principio generale del diritto dell'Unione Europea, il cui contenuto varia in ragione di quello dei diritti contemplati dalla Carta, che saranno analizzati in altra sede (v. *infra sub* II.2).

La tutela di questi diritti può essere classificata in tre categorie e può presentare problematiche interpretative legate alla formulazione con cui i diritti vengono riconosciuti all'interno della Carta stessa.

Nella prima categoria (v. *amplius infra sub* II.2.2) possono farsi rientrare i c.d. diritti fondamentali a carattere materiale, che incidono sulla sfera giuridica del soggetto, come in particolare quelli relativi alla protezione della persona e dei suoi dati (artt. 7 e 8), al diritto di proprietà (art. 17), all'eguaglianza davanti alla legge (art. 20), al divieto di discriminazione (art. 21) e alle libertà di movimento e di residenza (art. 45).

La seconda categoria (v. *amplius infra sub* II.2.3) comprende i c.d. diritti formali, che, nella materia tributaria, incidono particolarmente sulle modalità di attuazione del procedimento e del processo tributario. Fra essi possiamo ricordare quelli relativi all'esercizio dell'azione amministrativa (artt. 41 e 42) rivolti alle istituzioni europee, le varie manifestazioni del diritto al giusto processo (artt. 47 e 48) – come quella del diritto di accesso (anche noto come *habeas data*), del diritto al contraddittorio (anche noto come *audiatur et alteram partem*), del diritto a un ricorso effettivo, del diritto a un giudice imparziale, del diritto di difesa, della presunzione di innocenza – e la vertente processuale del principio *ne bis in idem* (art. 50), ossia il diritto di non essere giudicato due volte, anche noto come *ne bis vexari*.

La terza categoria (v. *amplius infra sub* II.2.4) include quei diritti fondamentali che attengono all'applicazione delle sanzioni penali, fra cui i principi di legalità e proporzionalità dei reati e delle pene (art. 49), e la vertente punitiva del principio *ne bis in idem*, ossia il diritto di non essere punito due volte in ragione dello stesso comportamento illecito (art. 50), anche noto come *ne bis puniri*.

Alcuni principi generali dell'Unione Europea producono i propri effetti in ambiti molto diversi dell'ordinamento giuridico sovranazionale. Altri invece hanno una dimensione specifica e interna ad alcuni ambiti, in cui tali principi possono considerarsi alla stregua di principi generali dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Esamineremo quindi i primi e le loro implicazioni, limitando invece l'attenzione per i secondi solo a quelli che riguardano direttamente la materia tributaria.

I collegamenti tra i principi generali del diritto dell'Unione Europea rendono di solito difficile l'identificazione di un ordine di priorità, in quanto tali principi

hanno valenza multipla e si completano, integrandosi vicendevolmente.

Tra i principi generali cardine dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea occorre ricordare anzitutto quello del primato, che la Corte di Giustizia ha ricavato in via interpretativa. Tale principio realizza una gerarchia implicita tanto nei rapporti esterni, quanto in quelli interni all'ordinamento giuridico sovranazionale. Infatti, per un verso, tale principio consente alla normativa sovranazionale di prevalere su quella nazionale degli Stati membri [CGUE, 15.7.1964, causa C-6/64, *Costa ./. Enel*, ECLI:EU:1964:34] e, per altro verso, qualifica la normativa secondaria dell'Unione Europea con funzione strumentale e di completamento di quella primaria, onde consentire a quest'ultima di raggiungere i propri obiettivi con la produzione di norme sovranazionali comuni quando ciò sia impossibile in base all'interpretazione del diritto primario.

L'interazione tra questi principi generali consente all'ordinamento dell'Unione Europea di mantenere un trasferimento di competenze limitato in funzione del principio di attribuzione e di limitare altresì l'emanazione della normativa secondaria in applicazione del principio di sussidiarietà. Infatti, anche nelle materie rimaste di competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare la propria potestà nel rispetto del primato del diritto dell'Unione Europea.

Il principio dell'effetto diretto del diritto dell'Unione Europea anche all'interno degli ordinamenti nazionali degli Stati membri riflette l'impostazione monista del diritto dell'Unione Europea e, al fine di assicurarne il corretto funzionamento, l'ordinamento europeo riconosce il diritto di ogni cittadino europeo ad attivare un rimedio giurisdizionale effettivo (*ubi ius, ibi remedium*). Entrambi consentono al diritto dell'Unione Europea di realizzare i propri obiettivi, stabilendo anche una serie di obblighi nei confronti dei tre poteri (legislativo, esecutivo e giudiziario) degli Stati membri, e imponendo a questi ultimi di agire nell'esercizio delle proprie competenze con lealtà nei confronti dell'Unione Europea e delle sue istituzioni.

Il principio di effettività rappresenta un completamento imprescindibile di quello del primato e dell'effetto diretto. Esso assicura infatti che i diritti garantiti dall'ordinamento sovranazionale non esistano solo sulla carta, ma anche nei fatti, consentendo quindi l'eliminazione di ogni ostacolo che possa impedire, o rendere più difficile od oneroso l'esercizio di tali diritti.

Occorre però riconoscere anche ulteriori dimensioni specifiche a questo principio, talvolta anche in grado di limitare l'ambito applicativo di altri principi. Questo è ad esempio il caso della valenza limitativa esercitata dal principio di effettività, unitamente a quello dell'equivalenza tra normativa procedimentale applicabile alle situazioni interne e a quelle rilevanti per il diritto dell'Unione Europea, che, a nostro giudizio, può ricollegarsi al principio espresso nell'art. 20 CDFUE di eguaglianza davanti alla legge, (su cui v. *infra sub* II.2.2.4) su quello dell'autonomia procedimentale nazionale. Infatti, se, per un verso, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea riconosce tale ultimo principio come espressione del potere degli Stati membri di applicare la normativa europea nel

rispetto dei propri procedimenti giuridici, per altro verso, il principio di effettività determina l'acquisizione di questa materia all'ambito sovranazionale quando il primo principio non è in grado di assicurare il rispetto dei livelli minimi di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

Il rispetto delle regole dello stato di diritto, peraltro menzionato nel preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rappresenta un altro importante bastione dell'ordinamento giuridico sovranazionale. Tale principio, anche noto all'interno della materia tributaria con l'espressione *rule of law*, rappresenta altresì uno dei principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili, ricompresi anche tra le fonti del diritto internazionale nell'art. 38, lett. c) dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia e va riconosciuto come cardine dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea.

A tale principio, il sistema giuridico dell'Unione Europea ricollega la tutela di valori giuridici che a loro volta costituiscono oggetto di altri principi generali del diritto dell'Unione Europea e che sono generalmente oggetto della tradizione costituzionale comune degli Stati membri.

Fra questi occorre ricordare in particolare quelli della certezza del diritto, della stabilità delle situazioni giuridiche e della tutela del legittimo affidamento.

In materia tributaria, la certezza del diritto consente di tutelare la predeterminabilità del carico tributario e quindi implica a sua volta il divieto di retroattività dei tributi, con particolare riferimento alle norme tributarie sostanziali.

La tutela della stabilità delle situazioni giuridiche implica in materia tributaria la fissazione di un limite all'esercizio dei diritti. In tale limite va compreso quello dell'amministrazione di accertare e riscuotere il tributo dovuto, e del contribuente di esercitare il proprio diritto al rimborso. Esso presenta poi una più chiara vertente procedimentale e processuale nella tendenziale non modificabilità degli atti amministrativi divenuti definitivi e della cosa giudicata (*res judicata*). Tuttavia, l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea impone limiti a entrambe le ipotesi nei casi in cui le stesse si siano formate sulla base di una incorretta applicazione del diritto dell'Unione Europea [per l'obbligo di riapertura degli atti amministrativi definitivi v. CGUE, 13.1.2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz*, ECLI:EU:C:2004:17; CGUE, 4.10.2012, causa C-249/11, *Byankov*, ECLI:EU:C:2012:608; per il superamento della *res judicata* v. CGUE, 18.7.2007, causa C-119/05, *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434; CGUE, 3.9.2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpclub*, ECLI:EU:C:2009:506]. La mancata previsione di tali limitazioni potrebbe infatti compromettere l'effettività del primato del diritto dell'Unione Europea e dei diritti dallo stesso garantiti.

La tutela del legittimo affidamento si manifesta quale principio generale del diritto dell'Unione Europea come strumento per evitare che l'interesse alla corretta applicazione di tale diritto possa costituire un limite per la protezione di chi abbia riposto fiducia negli atti delle istituzioni europee. Così, ad esempio, uno Stato che abbia fatto incolpevole affidamento su una posizione interpretativa espressa

della Commissione Europea, potrebbe ad esempio vedersi riconosciuto in materia tributaria il proprio diritto a limitare gli effetti retroattivi dell'obbligo di restituire i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione Europea.

Il nucleo concettuale di questo principio è in sostanza affine a quello meglio noto come tutela del soggetto in buona fede, che in materia tributaria trova notevoli applicazioni in materia di imposta sul valore aggiunto, laddove la Corte di Giustizia Europea lo utilizza normalmente per evitare che l'interesse alla tutela erariale possa implicare che il terzo coinvolto inconsapevolmente in schemi fraudolenti sia chiamato a rispondere del pagamento del tributo evaso dal soggetto frodatore [cfr. *ex multis* CGUE, 12.1.2006, causa C-354/03 et aa., *Optigen e aa.*, ECLI:EU:C:2006:16; 6.7.2006, cause riunite C-439 e 440/04, *Axel Kittel*, ECLI:EU:C:2006:446]. La Corte di Giustizia ha poi rafforzato questa tutela, chiarendo che la consapevolezza dello schema fraudolento deve essere concretamente provata dall'amministrazione [CGUE, 14.2.2019, causa C-531/17, *Vetsch*, ECLI:EU:C:2019:114]. A questo riguardo, la giurisprudenza di legittimità italiana consente invece all'Amministrazione finanziaria di assolvere tale onere anche avvalendosi di presunzioni, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza [v., *ex multis*, Cass., 19.10.2018, n. 26463; 28.2.2019, n. 5873; 13.2.2020, n. 3564; 6.4.2020, n. 7693; 6.5.2020, n. 8535].

Le implicazioni del diritto di ogni persona in buona fede a invocare la protezione del diritto dell'Unione Europea possono rilevarsi anche in relazione al contrasto delle pratiche abusive e fraudolente, che la Corte riconosce come principio generale dell'Unione Europea. Questo principio è dotato di effetto diretto generale [cfr. CGUE, 22.11.2017, causa C-251/16, *Cussens e aa.*, ECLI:EU:C:2017:641; 26.2.2019, cause riunite C-115/16 e aa., *N Luxembourg e aa.*, ECLI:EU:C:2019:134; 26.2.2019, cause riunite C-116/16 e C-117/16, *T Danmark e a.*, ECLI:EU:C:2019:135] e trova applicazione anche in assenza di una norma nazionale di contrasto alle suddette pratiche.

Tuttavia, nelle situazioni che non rilevano per il diritto dell'Unione Europea, l'ordinamento sovranazionale lascia ciascuno Stato membro libero di decidere se e come contrastare le pratiche abusive e fraudolente [CGUE, 29.3.2012, causa C-417/10, *3M Italia*, ECLI:EU:C:2012:184]. Su tale ultimo aspetto si può però avanzare qualche rilievo critico, in quanto la tolleranza dell'abuso nel mercato interno può produrre effetti distorsivi della concorrenza all'interno dell'Unione Europea, che potrebbe determinarne la rilevanza per l'ordinamento sovranazionale ai fini del divieto di aiuti di Stato. Vanno invece salutati favorevolmente sia l'esistenza di una direttiva antielusione con applicazione alla materia dell'imposizione societaria, per effetto della quale si attua l'obbligo di contrasto alle pratiche fiscali abusive (su cui v. *infra sub* III.1.4.1), sia i piani di introdurre ulteriori misure di prevenzione e contrasto di tali fenomeni, come quelle proposte dalla Commissione il 22.12.2021 in tema di imposizione minima del reddito d'impresa e di reazione alle pratiche delle cd "*shell companies*" (termine che nella versione ufficiale in

lingua italiana viene indicato con l'espressione "società di comodo", generando non pochi problemi di confusione concettuale con l'accezione in cui è già usato nella terminologia tecnica del diritto tributario nazionale).

L'applicazione del contrasto alle pratiche abusive e fraudolente non deve però eccedere quanto strettamente necessario al raggiungimento dell'obiettivo di lottare contro le suddette pratiche. Tale corollario, sviluppato in chiave interpretativa dalla Corte di Giustizia Europea, preserva il diritto dei soggetti in buona fede ad invocare l'effettiva protezione e l'effetto diretto del diritto dell'Unione Europea. Esso poi rappresenta una fattispecie di applicazione del principio di proporzionalità, che l'ordinamento dell'Unione Europea utilizza anche al fine di verificare l'effettiva adeguatezza di una norma di contrasto a tali fenomeni a raggiungere il proprio obiettivo.

Occorre poi ricordare un altro importante principio generale, ossia quello dell'autonomia qualificativa ai fini dell'applicazione del diritto unionale. Tale principio consente all'ordinamento dell'Unione Europea di prescindere dalle categorie giuridiche nazionali, verificando concretamente la sostanza di ogni fattispecie alla luce delle norme e degli obiettivi del diritto sovranazionale.

Tra i vari risultati che possono essere conseguiti vi è quello di raggiungere una comune qualificazione ai fini dell'applicazione del diritto dell'Unione Europea anche in relazione a istituti giuridici e fattispecie che vengono qualificati diversamente dai singoli ordinamenti nazionali.

Peraltro, questo implica anche che le pronunce rese dalla Corte di Giustizia Europea nel quadro di procedimenti di rinvio pregiudiziale provenienti da uno Stato membro possano produrre ripercussioni significative anche ai fini del riscontro della compatibilità delle norme nazionali provenienti da altri ordinamenti giuridici.

4.1.4. La rilevanza dei principi specifici del diritto tributario come principi del diritto dell'Unione Europea

Nell'esaminare i principi dell'ordinamento dell'Unione Europea con valenza specifica o settoriale e rilevanti in materia tributaria, occorre chiedersi se essi abbiano lo stesso valore tra le fonti rispetto a quelli che hanno una portata generale. La risposta negativa a tale quesito non deve privare questi principi del valore che il sistema giuridico dell'Unione Europea attribuisce loro nell'ambito specifico in cui operano. In tale contesto, essi non hanno un rango gerarchicamente inferiore rispetto a quelli di carattere generale.

Così, in materia di imposizione sul valore aggiunto, i principi di neutralità e divieto della doppia imposizione sono i cardini del sistema comune oggetto di armonizzazione di questo tributo. Si tratta di principi inerenti a questo sistema e ricavabili dall'interpretazione delle norme contenute nelle direttive che regolano il sistema comune di imposizione sul valore aggiunto. Pertanto, la Corte ne richiama regolarmente l'applicazione al momento di ricostruire a livello interpretativo le norme contenute all'interno delle direttive che disciplinano tale sistema.

Parimenti, deve dirsi per quei principi generali del diritto o canoni interpretativi, quali ad esempio il principio di accessorietà, cui il sistema di imposizione sul valore aggiunto riconosce una specifica valenza sulla base di specifiche norme contenute nel diritto secondario dell'Unione Europea.

Vi sono poi altri principi specificamente rilevanti in materia tributaria ai quali l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea riconosce una valenza giuridica.

Tra questi principi vi sono le implicazioni specifiche in materia tributaria di quelli a carattere più generale, come il principio di eguaglianza e il dovere di solidarietà, e quelli a carattere più specificamente proprio della materia tributaria, come il principio di legalità del tributo e quelli di capacità contributiva e di non confiscatorietà.

Nella misura in cui tali principi appartengono al patrimonio costituzionale comune degli Stati membri, l'art. 6 TUE riconosce loro il valore di principi generali del diritto dell'Unione Europea (v. *supra sub* para. 4.1). Tuttavia, l'importazione di questi principi all'interno dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea non sempre ne comporta l'acquisizione della medesima accezione, in quanto tali principi possono essere presi in considerazione in un contesto diverso.

Il principio di eguaglianza opera in materia tributaria nel contesto nazionale secondo diverse modalità, a seconda che venga interpretato nella sua funzione di salvaguardia dell'eguaglianza formale davanti alla legge, o come strumento per impiegare la leva tributaria a fini perequativi e dunque di rimozione delle diseguaglianze. Nell'ambito del diritto dell'Unione Europea è importante differenziare le due funzioni, giacché il diverso contesto implica che la prima sia svolta come espressione di un principio generale da interpretare anche alla luce del correlato principio di non discriminazione [CGUE, 6.1.2003, causa C-388/01, *Commissione ./. Italia (accesso ai musei)*, ECLI:EU:C:2003:30] e che la seconda abbia una valenza limitata in ragione dell'esigenza di rispettare, per un verso, l'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri e, per altro verso, quello delle logiche del mercato interno.

Anche la specifica valenza tributaria del dovere di solidarietà all'interno dell'ordinamento dell'Unione Europea, presenta caratteristiche diverse da quelle che tale dovere ha in ambito nazionale. In questo caso, riteniamo che il contesto in cui tale principio opera a livello sovranazionale sia influenzato dall'incidenza di altri principi, che ne limitano l'applicazione. Infatti, in linea generale, non si può ritenere allo stato attuale una generale valenza di questo principio al fine di giustificare il prelievo tributario in capo ai contribuenti di uno Stato membro per perseguire finalità di solidarietà nei confronti di quelli situati in altri Stati membri. Tuttavia, non mancano situazioni in cui, grazie alle previsioni specifiche di norme di diritto primario dell'Unione Europea, si realizzano tali finalità, come nel caso dell'intervento di sostegno finanziario in relazione al verificarsi di calamità naturali, nel quadro dei poteri attribuiti alla Banca Centrale Europea e dell'impiego delle risorse nell'ambito dei fondi strutturali europei.

Il principio di capacità contributiva è sancito in modo esplicito da alcune Costituzioni (come ad esempio quella cipriota, greca, italiana, portoghese, spagnola e ungherese) mentre da altre (come ad esempio quelle austriaca e tedesca) è ricavato indirettamente in via interpretativa da quello di uguaglianza.

Tuttavia, se nella dimensione costituzionale nazionale esso risponde alla funzione di stabilire il limite e la misura del concorso al sostegno della spesa pubblica, diversamente, in quella dell'Unione Europea esso ha approssimato tale dimensione soltanto in un periodo più recente.

In un primo periodo, il principio di capacità contributiva è infatti stato utilizzato dalla giurisprudenza tributaria costante della Corte di Giustizia Europea per individuare lo Stato membro obbligato a tenere conto delle situazioni personali (del contribuente) all'atto di esercitare il collegamento alla propria potestà impositiva [cfr. *ex multis* CGUE, 14.2.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31; 12.12.2002, causa C-385/00, *de Groot*, ECLI:EU:C:2002:750; 18.7.2007, causa C-182/06, *Lakebrink*, ECLI:EU:C:2007:452]. Già a partire da tale periodo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea lo ha però applicato in modo ampio, ricomprendendovi anche il diritto alla deduzione del mutuo ipotecario [CGUE, 16.10.2008, causa C-527/06, *Renneberg*, ECLI:EU:C:2008:566].

In un secondo periodo, la Corte di Giustizia Europea ha esteso la valenza del principio di capacità contributiva anche al diritto allo scomputo delle perdite della stabile organizzazione estera [CGUE, 12.6.2018, causa C-650/16, *Bevola*, ECLI:EU:C:2018:424], riconoscendone in questo modo la rilevanza anche in relazione all'imposizione delle imprese.

Successivamente, la Corte di Giustizia Europea [CGUE, 3.3.2020, causa C-75/18, *Vodafone Ungheria*, ECLI:EU:C:2020:139; 3.3.2020, causa C-323/18, *Tesco*, ECLI:EU:C:2020:140; 16.3.2021, C-562/19 P, *Commissione ./ Polonia (imposta settoriale sul fatturato)*, ECLI:EU:C:2021:201; 16.3.2021, C-596/19 P, *Commissione ./ Ungheria (imposta settoriale sul fatturato)*, ECLI:EU:C:2021:202] ha ammesso l'idoneità di questo principio a giustificare l'imposizione progressiva del fatturato. Così facendo, essa ha dunque completato l'ultimo stadio evolutivo in relazione al riconoscimento della rilevanza generale del principio di capacità contributiva come strumento di valutazione della compatibilità delle scelte del legislatore nazionale con il diritto dell'Unione Europea.

Anche il principio di non confiscatorietà risponde negli ordinamenti nazionali alla funzione di stabilire un limite massimo all'imposizione e viene talvolta ricavato in via interpretativa da altri principi, ivi compreso quello di capacità contributiva. Nella dimensione costituzionale nazionale tale principio però generalmente non tiene conto dell'impatto del concorso di potestà impositiva tra gli Stati. Pertanto, se, per un verso, esso vieta ad uno Stato di prelevare tributi con aliquote impositive pari ad esempio all'80%, per altro verso, ai fini di tale computo non si tiene conto dei prelievi tributari effettuati da altri Stati nelle situazioni in cui si determina il fenomeno della doppia imposizione internazionale. Questo significa che, se il prelie-

vo tributario in uno Stato è pari ad esempio al 40%, non rileva che la stessa fattispecie sia assoggettata a imposizione alla stessa aliquota del 40% in capo alla stessa persona da parte di un altro Stato (doppia imposizione giuridica internazionale).

L'ordinamento giuridico dell'Unione Europea riconosce la rilevanza del principio di non confiscatorietà, derivandolo dalla tutela del diritto di proprietà (v. *amplius infra sub* II.2.2.3). Tuttavia, a nostro giudizio, l'importazione di questo principio, proprio del diritto tributario, dovrebbe determinare un obbligo di tenere conto di almeno una parte degli effetti negativi che la doppia imposizione determina in relazione alle fattispecie transnazionali. L'orientamento interpretativo della Corte di Giustizia Europea ha però finora considerato la doppia imposizione giuridica internazionale quale una conseguenza inevitabile dell'esistenza di disparità transnazionali in materia tributaria, che determinano un esercizio parallelo della potestà impositiva in presenza di un limitato grado di armonizzazione [CGUE, 14.11.2006, causa C-513/04, *Kerckhaert-Morres*, ECLI:EU:C:2006:713; 12.2.2009, causa C-67/08, *Block*, ECLI:EU:C:2009:92; 16.7.2009, causa C-128/08, *Damseaux*, ECLI:EU:C:2009:471].

4.2. *La normativa primaria*

4.2.1. *Aspetti generali*

La normativa primaria è l'asse portante dell'insieme di norme giuridiche che integrano l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea. Essa è costituita dall'insieme dei trattati con cui gli Stati membri hanno ceduto parte della propria sovranità nazionale al fine di realizzare gli obiettivi di integrazione sovranazionale perseguiti dal sistema giuridico dell'Unione Europea.

L'analisi della normativa primaria deve tenere presente, per un verso, l'incidenza che su di essa producono i principi generali del diritto europeo e, per altro verso, i rapporti con il diritto secondario.

I principi generali condizionano l'interpretazione e l'applicazione della normativa primaria, mentre il diritto secondario la completa, consentendo al diritto dell'Unione Europea di raggiungere risultati ulteriori rispetto a quelli che sarebbero possibili in via di interpretazione e applicazione della normativa primaria.

Ai fini di questo manuale, l'analisi della normativa primaria deve concentrarsi in particolar modo su quelli che sono i tre vettori di norme primarie in grado di incidere sulla materia tributaria, ossia la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, le libertà fondamentali e il divieto di aiuti di stato.

4.2.2. *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è un contenitore di norme giuridiche di diritto primario che riflettono i principi generali del diritto dell'Unione Europea, codificandoli in modo non esaustivo.

Essa include al suo interno anche ulteriori norme relative al funzionamento degli organi dell'Unione Europea. L'analisi di queste ultime non è necessaria ai fini del presente manuale, che invece si soffermerà sul contenuto di quelle relative ai principi generali e sulla loro incidenza nella materia tributaria.

A partire dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha acquisito un carattere vincolante al pari di tutte le altre norme di diritto primario dell'Unione Europea. Tuttavia, le norme in essa contenute e relative ai principi generali del diritto dell'Unione Europea la differenziano dalle altre fonti del diritto primario dell'Unione Europea in ragione del più stretto collegamento con tali principi. Suddetto contenuto non determina automaticamente un primato delle disposizioni della Carta rispetto alle altre norme di diritto primario, ma incide pur sempre di fatto sulla necessità che queste altre norme debbano rispettare i principi generali del diritto dell'Unione Europea.

Per questa ragione, quando la Carta codifica un principio, può rendersi talvolta necessario riaffermare l'applicabilità di altre norme di diritto primario. Un chiaro esempio di questo tipo di intervento può rinvenirsi nell'art. 21 CDFUE in tema di divieto di discriminazione, laddove tale disposizione precisa che lo stesso opera "nell'ambito di applicazione dei trattati e fatte salve le disposizioni specifiche in essi contenute". Così facendo, tale disposizione si manifesta con funzione di norma quadro per il suddetto divieto, interagendo sia con le norme specifiche relative alle quattro libertà fondamentali contenute negli artt. 30 ss., 45 ss., 56 ss. e 63 ss. Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (in seguito TFUE), sia con quella del divieto generale di discriminazione, contenuta all'art. 18 TFUE. Analoghe problematiche si determinano in relazione all'interazione dell'art. 45 CDFUE con le corrispondenti disposizioni contenute all'interno del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

L'analisi delle singole disposizioni contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea sarà articolata nella parte seconda di questo manuale (v. *infra sub* II.2) in funzione delle esigenze qui in rilievo, ossia al fine di consentire una valutazione dell'incidenza delle norme in esso contenute sulla materia tributaria.

4.2.3. Libertà fondamentali

L'oggetto e lo scopo della normativa primaria europea in tema di libertà fondamentali è quello di assicurare il funzionamento del mercato interno nell'Unione Europea, quale spazio unico senza frontiere doganali e fiscali, in cui è possibile esercitare le attività economiche a parità di condizioni (in lingua inglese a questo proposito è in uso comune l'espressione *level playing field*) e senza alcun ostacolo nel contesto transnazionale tra i vari Stati membri.

Questa fonte del diritto primario dell'Unione Europea attua il mercato interno, incidendo sia al livello sovranazionale, sia a quello nazionale degli Stati membri, in modo da condizionare l'esercizio della funzione normativa, rendendolo convergente verso gli obiettivi del mercato interno.

Le libertà fondamentali perseguono questo risultato con l'impiego del principio di non discriminazione, contenuto all'interno di tutte le norme del diritto primario ad esse relative. Tale principio attua i propri postulati sulla base del primato del diritto dell'Unione Europea sia nello Stato in cui si pone il problema di accesso al mercato interno, sia in quello in cui si prospetta un problema di uguaglianza per quelle fattispecie in cui sono state concretamente esercitate le libertà fondamentali.

Questa portata bilaterale differenzia la dimensione di questo principio in chiave strumentale all'attuazione del mercato interno in funzione delle libertà fondamentali rispetto a quella che lo stesso presenta nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione (dove agisce solo nello Stato che ha accettato di limitare l'esercizio della propria potestà impositiva in base alla convenzione) e a quella del principio di eguaglianza, con cui condivide una radice comune, sia nella dimensione che lo stesso presenta all'interno delle costituzioni nazionali, sia in quella contemplata all'art. 20 CDFUE (su cui v. *infra sub* II.2.2.4).

Le libertà fondamentali non incidono sulla ripartizione di competenze tra Unione e Stati membri, ma la presuppongono, producendo i loro effetti solo in relazione a quegli ostacoli che sono ricollegabili all'esercizio o al mancato esercizio delle libertà stesse. Esse non rimuovono quindi quegli ostacoli giuridici che non sono in grado di produrre un impatto sul funzionamento del mercato interno.

Pertanto, non rilevano ai fini delle libertà fondamentali quelle situazioni meramente interne ad uno Stato membro, anche note come discriminazioni a rovescio, in cui cioè uno Stato applica al proprio cittadino (che non abbia inteso esercitare le libertà fondamentali) un regime meno favorevole rispetto a quello altrimenti applicabile agli altri soggetti.

Nemmeno (le libertà fondamentali) riescono a eliminare in via interpretativa quegli ostacoli che derivano dall'esercizio in parallelo della sovranità tributaria nazionale, le c.d. disparità, per le quali è necessario un intervento con l'emanazione di diritto secondario o in via di coordinamento internazionale (c.d. integrazione positiva).

L'impatto delle libertà fondamentali, intese come fonti del diritto dell'Unione Europea, sulla materia tributaria ha carattere bidirezionale.

In primo luogo, esse stabiliscono dei limiti in grado di condizionare a livello interpretativo l'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri negli ambiti rimasti di competenza di questi ultimi. I suddetti limiti impediscono l'applicazione di norme nazionali in conflitto con gli obiettivi del mercato interno e quindi indirettamente contribuiscono a realizzare una convergenza della sovranità tributaria nazionale con i suddetti obiettivi (c.d. integrazione negativa).

Il condizionamento operato dalle libertà fondamentali sull'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri è divenuto concretamente percepibile a partire dalla sentenza *avoir fiscal* [CGUE, 28.1.1986, causa 270/83, *Commissione ./. Francia (avoir fiscal)*, ECLI:EU:1986:37]. In questa sentenza, infatti, la

Corte ha per la prima volta affrontato il tema dell'impatto del mercato interno sulla sovranità tributaria statale in materia di imposte dirette, escludendo che quest'ultima costituisse un'area di riservato dominio degli Stati membri.

Il secondo condizionamento operato dalle libertà fondamentali in materia tributaria è quello che determina la funzione sussidiaria del diritto secondario in assenza di una politica fiscale comune. Pertanto, quest'ultimo assume carattere sussidiario rispetto alle esigenze del mercato interno, essendo ammesso solo nella misura in cui tali esigenze non possano essere perseguite in modo idoneo attraverso l'interpretazione del diritto primario.

Per le suddette caratteristiche, la normativa primaria in tema di libertà fondamentali si caratterizza quindi come fonte del diritto sovranazionale che presuppone una dimensione principalmente economica.

Tuttavia, dopo le modifiche del diritto primario dell'Unione Europea operate con il Trattato di Maastricht, si è aggiunta una dimensione meta-economica delle libertà fondamentali, che quindi può consentire la rilevanza delle libertà fondamentali anche nei casi in cui i cittadini dell'Unione Europea intendano esercitare il loro diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri senza alcun obiettivo di natura economica [CGUE, 9.11.2006, causa C-520/04, *Turpeinen*, ECLI:EU:C:2006:703].

Nella seconda parte di questo manuale (v. *infra sub* II.3) vedremo il funzionamento concreto delle libertà fondamentali e il ruolo predominante che esse hanno finora svolto in materia tributaria anche a causa delle difficoltà che il mantenimento del principio dell'unanimità determina sulla produzione della normativa secondaria dell'Unione Europea in questo ambito. Per tali ragioni possiamo considerarle come il vero motore dell'integrazione tributaria all'interno dell'Unione Europea.

4.2.4. *Aiuti di Stato*

Similmente a quanto accade per le libertà fondamentali, anche il divieto di aiuti di Stato mira a tutelare il corretto funzionamento del mercato interno dell'Unione Europea.

L'ambito di applicazione di questo divieto è però sostanzialmente diverso da quello in cui operano le libertà fondamentali. Mentre queste ultime tutelano le fattispecie transnazionali contro possibili trattamenti discriminatori rispetto alle fattispecie meramente interne, il divieto di aiuti di Stato mira a rimuovere i vantaggi selettivi che alterano la concorrenza delle imprese e delle merci sul mercato interno. Tale divieto può dunque limitare i vantaggi concessi tanto ai nazionali, quanto ai non nazionali.

Queste norme ultraliberali di protezione della libera concorrenza – sospese temporaneamente per la prima volta nella storia dell'integrazione europea in occasione della pandemia causata dal COVID-19 – rendono eccezionale e soggetto a previa autorizzazione ogni intervento finanziario dello Stato in grado di falsare la concor-