



Università degli Studi di Ferrara

DOTTORATO DI RICERCA IN
Diritto dell'Unione Europea
CICLO XXVIII

COORDINATORE Prof. Giovanni De Cristofaro

**IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE TRA
DIRITTO INTERNO E DIRITTO DELL'UNIONE**

Il principio di non discriminazione dalla sua definizione alla disciplina
delle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo.

SETTORE SCIENTIFICO DISCIPLINARE IUS\12

Dottorando

Dott.ssa Maria Rita Sidoti

Tutore

Prof. Giovanni De Cristofaro

Anni 2013\2018

To my daughters

*May your choices
reflect your hopes
not your fears*

Nelson Mandela

Ringraziamenti

Non capita spesso di avere uno spazio in cui poter esprimere i propri ringraziamenti per cui coglierò l'occasione anzitutto per ringraziare il Prof. Marco Greggi per la fiducia che mi ha accordato, per il sostegno e per avermi spronata a dare il mio meglio.

Un ringraziamento particolare va all'Università, al Collegio dei docenti del Corso di Dottorato per i preziosi consigli.

Non posso poi non ringraziare mio marito al cui amore ho attinto la forza di dedicare anima e corpo allo studio e alla ricerca e le mie figlie, per il loro curioso entusiasmo e la loro pazienza.

INDICE

CAPITOLO PRIMO

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE IN AMBITO FISCALE.....	11
PREMESSA.....	13
1.1 IL POTERE FISCALE NEL DIRITTO INTERNO E NEL DIRITTO DELL'UNIONE	16
1.1.1 <i>Le radici storiche</i>	17
1.1.2 <i>La portata negativa dell'attività di normazione europea</i>	20
1.1.3 <i>principio di non discriminazione e il suo ruolo</i>	24
1.2 I POSTULATI DELL'ORDINAMENTO DELL'UNIONE E LORO ATTUAZIONE NELLA POLITICA FISCALE	28
1.3 LE COMPETENZE EUROPEE NELLA MATERIA FISCALE: L'IMPOSIZIONE DIRETTA E QUELLA INDIRETTA	35
1.4 IL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO DERIVATO.....	43
1.5 L'ADATTAMENTO DEL DIRITTO INTERNO AL DIRITTO UE: IL RUOLO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA.....	52

CAPITOLO SECONDO

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE QUALE PRINCIPIO CARDINE DELL'UNIONE EUROPEA	59
2.1 LA NON DISCRIMINAZIONE IN AMBITO FISCALE.....	61
2.2 LA POSITIVE INTEGRATION	66
2.3 LA NON DISCRIMINAZIONE NELLE IMPOSTE DIRETTE. ATTIVITÀ TESE ALL'ARMONIZZAZIONE DELLE IMPOSTE SULLE SOCIETÀ.....	67
2.3.1 <i>Imposizione fiscale equa, trasparenza fiscale e lotta contro l'elusione fiscale e la concorrenza fiscale sleale</i>	70
2.4 LA TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE.....	72
2.3 LA NON DISCRIMINAZIONE NELLE IMPOSTE DIRETTE. NEGATIVE INTEGRATION.....	73
2.5 LA PORTATA DEGLI INTERVENTI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA.....	75
2.6 RULE OF REASON E CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE	85
2.6.1 <i>Coerenza del sistema fiscale</i>	89
2.6.2 <i>Misure atte ad evitare elusione ed evasione</i>	94
2.6.3 <i>Equilibrata ripartizione del potere impositivo</i>	98
2.6.4 <i>Effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi</i>	102
2.7 SOCIETÀ: LIBERTÀ DI FORMA SOCIALE ED UNIFORMITÀ TRATTAMENTO	106
2.8 GIURISPRUDENZA DELL'UNIONE E CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI.....	110

CAPITOLO TERZO

PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE E PRINCIPIO DI EGUALIANZA	115
3.1 IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE E IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNO	117
3.2 IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE NEL SISTEMA DELLE FONTI.....	130
3.2.1 <i>La teoria monista della CGUE e la primauté</i>	131
3.2.2 <i>La teoria dualista della C. Cost. e i controlimiti Evoluzione</i>	133
3.2.3 <i>La vicenda Taricco e i controlimiti della Corte Costituzionale</i>	147
3.3 IL PRINCIPIO DI EGUALIANZA NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE E UE E I CONTROLIMITI	152
3.4 IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE ED IL PRINCIPIO DI EGUALIANZA: NESSI E LIMITI.....	161
3.5 IL LEGAME TRA LA POLITICA FISCALE E LE ALTRE POLITICHE DELL'UNIONE	169

CAPITOLO QUARTO

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE E IL PRINCIPIO DI EGUALIANZA NELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA RICERCA E LO SVILUPPO	177
PREMESSA.....	179
4.1 AGEVOLAZIONI E PRINCIPIO DI EGUALIANZA.....	183
4.2 IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO E IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE	185
4.2.1 <i>L'origine statale dell'aiuto</i>	190
4.2.2 <i>Il vantaggio economico</i>	195
4.2.3 <i>Gli effetti distorsivi sugli scambi e sulla concorrenza</i>	198
4.2.4 <i>Misure selettive e misure generali</i>	200
4.3 LA COMPATIBILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA RICERCA E LO SVILUPPO CON IL PRINCIPIO DI EQUITÀ COSTITUZIONALE	208
4.4 LA COMPATIBILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA RICERCA E LO SVILUPPO CON IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO	212
4.5 LA DISCIPLINA VIGENTE DEL CREDITO DI IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI IN RICERCA E SVILUPPO (2014-2020).....	215
4.5.1 <i>Iter normativo</i>	217
4.5.2 <i>Principali caratteristiche dell'agevolazione</i>	236
4.5.3 <i>Presupposto soggettivo</i>	238
4.5.4 <i>Presupposto oggettivo</i>	239
4.5.5 <i>Costi ammissibili</i>	241
4.5.6 <i>Modalità di fruizione, documentazione e certificazione</i>	243
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	247
BIBLIOGRAFIA.....	253

Capitolo primo

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE IN AMBITO FISCALE

SOMMARIO: Premessa 1.1 Il potere fiscale nel diritto interno e nel diritto dell'Unione – 1.1.1 Le radici storiche – La portata negativa dell'attività di normazione europea – 1.1.3 Il principio di non discriminazione e il suo ruolo – 1.2 I postulati dell'ordinamento europeo e la loro attuazione nella politica fiscale – 1.3 Le competenze dell'Unione nella materia fiscale: l'imposizione diretta e quella indiretta – 1.4 Il diritto tributario europeo derivato – 1.5 L'adattamento del diritto interno al diritto UE: il ruolo della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Premessa

Le vicende storico-politiche del ventesimo secolo hanno contribuito alla diffusione del principio di eguaglianza nella realtà socio-economica del mondo, in particolare quello occidentale.

Nel medesimo secolo ha visto luce la scienza del diritto tributario, all'interno della quale il principio di eguaglianza costituisce un pilastro di importanza fondamentale. Inoltre tale principio ha avuto un passaggio sostanziale da principio formale «tutti i cittadini sono uguali dinanzi alla legge» a principio sostanziale, che proprio attraverso l'«utilizzo» della legge tributaria è in grado di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno e sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione alla vita politica economica e sociale dello Stato italiano.

La realizzazione di tale precetto garantisce, dal punto di vista formale, l'eguaglianza dinanzi alla legge tributaria di tutti i cittadini e, dal punto di vista sostanziale, il medesimo trattamento in situazioni eguali ed il trattamento differente in situazioni diseguali.

Perché tale precetto si possa realizzare, è fondamentale l'applicazione anche del criterio di progressività delle imposte, a cui è strettamente legato quello di capacità contributiva. Tale criterio è rinvenibile nell'articolo 53 Cost. e deve necessariamente essere letto in combinato disposto con il criterio di eguaglianza sostanziale, di cui all'art. 3 Cost., che vieta qualsiasi discriminazione (quindi anche fiscale) in base al sesso, la razza, la lingua, la religione, le opinioni politiche e le condizioni personali e sociali, che ostacoli i rapporti commerciali e crei distorsioni negli scambi all'interno dello Stato e tra gli Stati membri, impedendo il pieno sviluppo della persona umana e, se pensiamo il concetto in ambito europeo, anche il raggiungimento delle quattro libertà fondamentali che garantiscono la libera iniziativa nell'Unione.

Partendo da tale sviluppo, infatti, il principio di eguaglianza nella sua ampiezza, acquisita a livello tributario nazionale, si ricollega anche alla sua configurazione come non discriminazione fiscale in ambito europeo e si

inserirsi nel processo di «euro-unificazione», favorendo gli scambi tra Paesi membri e la costituzione di un mercato unico europeo.

Il principio di non discriminazione ha enorme importanza nell'ambito dei rapporti economico-commerciali tra Stati, e in tale funzione incide sul contenuto degli ordinamenti giuridici tributari nazionali.

Esso costituisce una delle norme fondamentali previste al Trattato UE, che consente il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri.

L'efficacia diretta dell'art. 110 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)¹ comporta la nascita automatica di diritti che i privati possono invocare dinanzi alle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Esso, oltre a riflettersi nell'ambito dell'imposizione indiretta (si pensi al riguardo al legame esistente anche con gli articoli che sanciscono il divieto di tasse equivalenti ai dazi doganali), si espande anche all'imposizione diretta e in tale maniera giunge ad invadere la sovranità nazionale, passando attraverso la rinuncia del singolo Stato ad una porzione della sovranità medesima.

Al principio di non discriminazione si collega anche il limite imposto agli «aiuti di Stato», che obbliga uno Stato membro, intenzionato ad agevolare attraverso lo strumento fiscale i prodotti di alcune imprese nazionali, a verificare l'esistenza di prodotti o beni competitivi similari provenienti da altri Paesi membri ed in tal caso a non escludere questi ultimi dal vantaggio previsto per i prodotti nazionali.

L'art. 107 TFUE², pur non rappresentando in questo caso lo strumento efficace di tutela contro la discriminazione fiscale, in quanto non consente ai

¹ Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.

² 1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che,

cittadini contribuenti di contestare direttamente la compatibilità di un aiuto dinanzi alla giurisdizione nazionale, permette alle istituzioni dell'Unione di combattere quelle forme di discriminazione che falsino la concorrenza con aiuti che avvantaggino indebitamente talune imprese o talune produzioni rispetto alle loro concorrenti.

Il divieto previsto all'art. 107 TFUE costituisce, quindi, una conseguenza logica del principio generale di non discriminazione che ispira l'attività dell'Unione, in quanto proibisce gli aiuti che provocano distorsioni di concorrenza, favorendo unicamente le produzioni nazionali.

Le eccezioni a tale divieto, come ad esempio gli aiuti di stato per la ricerca e lo sviluppo, sono concesse proprio ai fini del raggiungimento di principi primari della Costituzione quali lo sviluppo come mezzo di eliminazione degli squilibri economico-sociali e sono considerate compatibili a livello europeo se hanno portata assolutamente generale .

favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

2. Sono compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;

b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;

c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;

La disciplina degli aiuti di Stato dal 2012 in poi è stata profondamente rinnovata ed è stato riconosciuto il ruolo che gli aiuti possono giocare nel raggiungere gli obiettivi strategici previsti per il 2020.³

Dal quadro così delineato ne emerge un divieto di discriminazione fiscale che gioca su più fronti il proprio ruolo e le cui sfaccettature e accezioni sono in continua evoluzione, fondato sulle norme costituzionali da un lato e sul Trattato UE dall'altro.

Dalla sua più corretta costruzione concettuale di tale principio derivano le condizioni per il completo adeguamento degli ordinamenti tributari statali, in un contesto sovranazionale di progressiva espansione degli scambi, tesa al raggiungimento di un mercato comune, che sia capace di garantire a tutte le persone, sia fisiche che giuridiche, una prospettiva uguale e che permetta di accedere alle opportunità disponibili negli Stati membri.

1.1 Il potere fiscale nel diritto interno e nel diritto dell'Unione

L'analisi delle problematiche relative all'adozione e all'applicazione delle norme giuridiche in materia fiscale - sia livello nazionale che a livello UE - è estremamente complessa, complessità acuita dal fatto che, ad oggi, non esiste una vera e propria codificazione tributaria a livello dell'Unione, sebbene numerosi siano gli studiosi che a tale disciplina hanno dedicato le proprie energie⁴. Ed è proprio partendo da tale constatazione che ci si rende conto di

³ Risoluzione del Parlamento europeo del 17 gennaio 2013 sulla modernizzazione degli aiuti di stato (2012/2920 (RSP)).

⁴ In tema di codificazione cfr. A DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008; A. URICCHIO, *Verso una codificazione tributaria* in *Atti del Convegno I "Cento giorni" e oltre*, Bari, 2002 su questi aspetti cfr, altresì, WATHELET M., *Direct taxation in EU law: integration or disintegration*, in *EC TAX Review*, 2004-1, pag. 3 ss.; F. VANISTENDAEL F., *General report on the fundamental freedoms and national sovereignty in the European Union*, Amsterdam, 2006, pag. p. 216 ss.; A. FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative*

come sia complesso armonizzare il diritto dell'Unione con il diritto tributario nazionale, sempre in continua mutazione e spesso frutto di scelte dettate da esigenze di economia locale molto forti.

A questo punto non resta che calarsi nella problematica, cercando di coglierne l'essenza nelle evoluzioni storiche dalle origini dell'Unione europea alle vicende più vicine ai nostri giorni.

1.1.1 Le radici storiche

L'Unione europea è il frutto di un processo d'integrazione che nasce alla fine della seconda guerra mondiale, anche se le riflessioni sulle radici comuni dei Paesi europei ha origini molto più antiche. Sin dalle ultime fasi del conflitto si pensava a come impedire il riprodursi delle situazioni politiche, economiche e organizzative che avevano condotto al più disastroso dei conflitti.

Uno dei momenti più significativi della nascita dell'Europa, intesa come comunità unita, è contenuta nel discorso di Churchill all'Università di Zurigo nel settembre del 1946 «...Noi dobbiamo costruire gli Stati Uniti d'Europa...»«Vaste regioni d'Europa – disse Churchill con riferimento alla Russia - devono assistere a un nuovo cumulo di nuvole, di tirannia e di terrore che oscura il cielo all'avvicinarsi di nuovi pericoli». Ma c'è un rimedio contro questi orrori, proprio unire gli Stati, un rimedio «che potrebbe trasformare la situazione come per incanto e in pochi anni l'Europa, o per lo meno la maggior parte del continente, vivrebbe libera e felice come gli svizzeri lo sono oggi»⁵.

*integration” nell'epoca dell'allargamento; Report to the Study Conference: “I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata”, Bologna 24-25 September 2004, p. 14 ss. of the typescript; SEER R., *The jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences*, cit., p. 477; C. SACCHETTO , *Armonizzazione fiscale*, in Enciclopedia giuridica Treccani, Rome, 2009, p. 4; G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Materiali di diritto tributario internazionale e comparato (per una costituzione europea)*, by M. Greggi, Ferrara, 2007, p. 145 ss.; G. MELIS , voce *Coordinamento fiscale nella UE*, in *Enc. dir. - Annali*, I, Milan, 2007 p. 410 ss..*

⁵ G. FABI, *Le idee di Churchill sugli Stati Uniti d'Europa*, in *Il Sole 24 ore*, 3 luglio 2016.

Nell'opinione dei padri fondatori dell'Europa unita, come Schumann, De Gasperi e Adenauer, vi erano obiettivi economici, ma anche politici di porre fine alle rivalità soprattutto tra Francia e Germania nell'industria siderurgica e questo portò alla creazione della NATO e della CECA. Tali iniziative avevano lo scopo di far entrare singoli Paesi in strutture collettive che si occupassero di difesa e dell'industria pesante.

Il processo che ha condotto ad un'integrazione via via più ampia tra gli Stati europei è stato il frutto dell'incontro di opposte esigenze. Già nella dichiarazione di Schumann del 1950 era presente l'affermazione premonitrice «L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto».⁶

⁶ Dichiarazione Schuman – 9 maggio 1950.

La pace mondiale non potrà essere salvaguardata se non con sforzi creativi, proporzionali ai pericoli che la minacciano.

Il contributo che un'Europa organizzata e vitale può apportare alla civiltà è indispensabile per il mantenimento di relazioni pacifiche. La Francia, facendosi da oltre vent'anni antesignana di un'Europa unita, ha sempre avuto per obiettivo essenziale di servire la pace. L'Europa non è stata fatta : abbiamo avuto la guerra.

L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto. L'unione delle nazioni esige l'eliminazione del contrasto secolare tra la Francia e la Germania: l'azione intrapresa deve concernere in prima linea la Francia e la Germania.

A tal fine, il governo francese propone di concentrare immediatamente l'azione su un punto limitato ma decisivo.

Il governo francese propone di mettere l'insieme della produzione franco-tedesca di carbone e di acciaio sotto una comune Alta Autorità, nel quadro di un'organizzazione alla quale possono aderire gli altri paesi europei.

La fusione della produzioni di carbone e di acciaio assicurerà subito la costituzione di basi comuni per lo sviluppo economico, prima tappa della Federazione europea, e cambierà il destino di queste regioni che per lungo tempo si sono dedicate alla fabbricazione di strumenti bellici di cui più costantemente sono state le vittime.

La solidarietà di produzione in tal modo realizzata farà sì che una qualsiasi guerra tra la Francia e la Germania diventi non solo impensabile, ma materialmente

impossibile. La creazione di questa potente unità di produzione, aperta a tutti i paesi che vorranno aderirvi e intesa a fornire a tutti i paesi in essa riuniti gli elementi di base della produzione industriale a condizioni uguali, getterà le fondamenta reali della loro unificazione economica.

Questa produzione sarà offerta al mondo intero senza distinzione né esclusione per contribuire al rialzo del livello di vita e al progresso delle opere di pace. Se potrà contare su un rafforzamento dei mezzi, l'Europa sarà in grado di proseguire nella realizzazione di uno dei suoi compiti essenziali: lo sviluppo del continente africano. Sarà così effettuata, rapidamente e con mezzi semplici, la fusione di interessi necessari all'instaurazione di una comunità economica e si introdurrà il fermento di una comunità più profonda tra paesi lungamente contrapposti da sanguinose scissioni.

Questa proposta, mettendo in comune le produzioni di base e istituendo una nuova Alta Autorità, le cui decisioni saranno vincolanti per la Francia, la Germania e i paesi che vi aderiranno, costituirà il primo nucleo concreto di una Federazione europea indispensabile al mantenimento della pace. Per giungere alla realizzazione degli obiettivi così definiti, il governo francese è pronto ad iniziare dei negoziati sulle basi seguenti.

Il compito affidato alla comune Alta Autorità sarà di assicurare entro i termini più brevi: l'ammodernamento della produzione e il miglioramento della sua qualità: la fornitura, a condizioni uguali, del carbone e dell'acciaio sul mercato francese e sul mercato tedesco nonché su quelli dei paesi aderenti: lo sviluppo dell'esportazione comune verso gli altri paesi; l'uguagliamento verso l'alto delle condizioni di vita della manodopera di queste industrie.

Per conseguire tali obiettivi, partendo dalle condizioni molto dissimili in cui attualmente si trovano le produzioni dei paesi aderenti, occorrerà mettere in vigore, a titolo transitorio, alcune disposizioni che comportano l'applicazione di un piano di produzione e di investimento, l'istituzione di meccanismi di perequazione dei prezzi e la creazione di un fondo di riconversione che faciliti la razionalizzazione della produzione. La circolazione del carbone e dell'acciaio tra i paesi aderenti sarà immediatamente esentata da qualsiasi dazio doganale e non potrà essere colpita da tariffe di trasporto differenziali. Ne risulteranno gradualmente le condizioni che assicureranno automaticamente la ripartizione più razionale della produzione al più alto livello di produttività.

Contrariamente ad un cartello internazionale, che tende alla ripartizione e allo sfruttamento dei mercati nazionali mediante pratiche restrittive e il

1.1.2 La portata negativa dell'attività di normazione europea

In un passato non troppo lontano, che è possibile calcolare in pochi decenni, i sistemi tributari erano ideati e realizzati considerando esclusivamente le condizioni e gli obiettivi del singolo Stato.

Il principio di territorialità,⁷ in base al quale tutto ciò che si verifica su un territorio dipende dalla legge tributaria vigente su quel determinato territorio, ha costituito per molto tempo l'unico principio di riferimento. La dottrina era fermamente convinta che nessuna norma internazionale fosse in grado di interferire in materia fiscale.

mantenimento di profitti elevati, l'organizzazione progettata assicurerà la fusione dei mercati e l'espansione della produzione.

I principi e gli impegni essenziali sopra definiti saranno oggetto di un trattato firmato tra gli stati e sottoposto alla ratifica dei parlamenti. I negoziati indispensabili per precisare le misure d'applicazione si svolgeranno con l'assistenza di un arbitro designato di comune accordo : costui sarà incaricato di verificare che gli accordi siano conformi ai principi e, in caso di contrasto irriducibile, fisserà la soluzione che sarà adottata.

L'Alta Autorità comune, incaricata del funzionamento dell'intero regime, sarà composta di personalità indipendenti designate su base paritaria dai governi; un presidente sarà scelto di comune accordo dai governi; le sue decisioni saranno esecutive in Francia, Germania e negli altri paesi aderenti. Disposizioni appropriate assicureranno i necessari mezzi di ricorso contro le decisioni dell'Alta Autorità.

Un rappresentante delle Nazioni Unite presso detta autorità sarà incaricato di preparare due volte l'anno una relazione pubblica per l'ONU, nella quale renderà conto del funzionamento del nuovo organismo, in particolare per quanto riguarda la salvaguardia dei suoi fini pacifici.

L'istituzione dell'Alta Autorità non pregiudica in nulla il regime di proprietà delle imprese. Nell'esercizio del suo compito, l'Alta Autorità comune terrà conto dei poteri conferiti all'autorità internazionale della Ruhr e degli obblighi di qualsiasi natura imposti alla Germania, finché tali obblighi sussisteranno.

⁷ Su tale principio si veda il contributo di C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea* (Voce), in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 2010.

Nelle Costituzioni moderne è pacificamente recepito il raccordo tra potere tributario e sovranità: in particolare in ogni Carta Costituzionale è stabilito che l'esercizio dei poteri normativi in materia fiscale è riservata al Parlamento. Ciò ovviamente è espressione di una chiara connessione tra la sovranità democratica e popolare e la regolazione di tale fenomeno impositivo.

Nel nostro ordinamento l'art. 23 della Carta Costituzionale, che introduce il concetto della c.d. *riserva di legge*, stabilisce che «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Il principio di riserva di legge in materia fiscale era presente anche nell'art. 30 dello Statuto Albertino a tenore del quale «Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re».

Detto questo concepire oggi la materia fiscale come una materia di competenza puramente interna di ogni singolo Stato, potrebbe essere considerato un fenomeno di «morbosa gelosia», soprattutto se si considera con maggiore attenzione l'economia di uno Stato moderno caratterizzata da frequenti rapporti economici internazionali e, per quel che attiene l'attuale oggetto di studio, da continui scambi nel mercato unico europeo.

L'abolizione delle frontiere interne e la fissazione di una tariffa unica verso i Paesi terzi, ha messo in diretto contatto i sistemi tributari degli Stati membri e oggi non è più possibile, anche se potrebbe sembrare tranquillizzante, concepire la politica fiscale in uno Stato senza tenere conto della politica internazionale ed in particolare quella europea.

Ciò ha ovviamente evidenziato come gli scambi possono essere alternati da difformità e distorsioni di natura fiscale, che provocano asimmetrie contrarie alla parità contrattuale, diversamente da quanto previsto per il raggiungimento delle finalità del mercato unico europeo ⁸e comportano quindi la nascita di fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale⁹.

⁸ G. STEFANI, *Conseguenze della globalizzazione sui sistemi tributari* in Boll. Trib. Inf, 3/2006, pag. 201 ss.

⁹ Sui temi dell'elusione ed evasione fiscale internazionale vi è una cospicua dottrina di riferimento. Si veda *ex multis*, A. DI PIETRO, *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999; P. VALENTE – M. MAGENTA, *Fusione*

Oramai la necessità di adeguare sistemi tributari nazionali appare come una scelta imprescindibile, proprio perché «nell'ambiente attuale molti governi si sentono fortemente vincolati o almeno influenzati nelle loro azioni dalle scelte di altri governi, e le ricadute oltre frontiera prodotte dalla tassazione sono diventate molto frequenti e rilevanti»¹⁰.

L'avvento dell'ordinamento dell'Unione, ha posto un interrogativo di notevole consistenza relativamente all'«effettiva dimensione assiologica della fiscalità: se, infatti appare indubbio che l'Unione europea ha comportato una sensibile limitazione all'esercizio dei poteri e delle competenze normative degli Stati nazionali, è da verificare quale sia il ruolo del potere tributario in tale contesto istituzionale»¹¹ e da qui identificare, ove possibile, il diritto tributario unitario.

La prima cosa da sottolineare è che lo studio di tale ramo del diritto ha ad oggetto, da una parte le norme prodotte dall'Unione, al fine di ravvicinare il sistema tributario dei singoli Stati membri, dall'altra la disciplina imposte armonizzate a livello europeo.

Il presente studio terrà esclusivamente in considerazione le norme relative alla prima categoria, che pur essendo di matrice europea, per quel che attiene la fonte di produzione in quanto si tratta delle norme del Trattato o degli atti del diritto EU derivato, tuttavia tali fonti conformano il sistema dei tributi dei singoli Stati membri.

Al riguardo si ricorda che la prima formulazione del diritto tributario internazionale, nel quale ovviamente facciamo rientrare senza costrizione alcuna il diritto tributario dell'Unione, va ricondotta all'Udina secondo il quale

mediante scambio di azioni ed elusione fiscale: interviene la Corte CE in Le Società, fasc. 2, vol. 17, anno 1998, pag. 231 ss.; M. DEL GIUDICE, *Brevi note in materia di evasione fiscale internazionale* in *Il fisco*, n. 46/2001, pag. 14654 ss.; A. MATTEUCCI – L. PEDONE L., *I paradisi fiscali*, Napoli, 2003; P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2003; C. ATTARDI, *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto* in *Il Fisco*, n. 13 del 2 aprile 2007, pagg. 1-1816.

10 Così V. TANZI, *Globalizzazione dei sistemi tributari*, Banca Etruria, 2002, pagg. 34 e 51.

¹¹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pag. 415.

«il diritto internazionale tributario dovrebbe essere costituito in primo luogo dalle norme che, nell'ordinamento internazionale, presentano gli stessi caratteri a parte la diversità delle fonti rispettive, delle norme tributarie del diritto interno»¹²

Secondo quanto autorevole dottrina suggerisce, sembra che il sistema delle fonti dell'Unione appaia improntato al principio della c.d. «fiscalità negativa»¹³. Da tale punto di vista l'obiettivo fondamentale perseguito dall'Unione europea è rappresentato soprattutto dall'individuazione di vincoli e condizioni, che vengono meglio definiti quali «limiti» all'esercizio del potere normativo da parte dei singoli Stati membri allo scopo di contenere, appunto «limitare» il potere tributario esistente a livello periferico quale potere in capo ai singoli Stati membri, evitando d'altro canto di assumere tale potere a livello centrale dell'Unione europea, escludendo quindi ogni processo di fiscalità positiva centralizzata.¹⁴

L'Unione europea ha scelto di accentrare alcune decisioni in materia fiscale, sottraendole alla competenza degli Stati nazionali, esercitando quindi un trasferimento di potere fiscale sottratto alla sovranità nazionale.

Tali scelte normative non assurgono a regolazione positiva della materia fiscale, arrivano a sostituirsi con prepotenza al potere fiscale originariamente esercitato dagli Stati nazionali; realizzano invece una limitazione al potere tributario nazionale, che tende a limitare diretta ad evitare l'azione, evitando che l'attività possa tendere a falsare il gioco della concorrenza e della libera pratica dei mercati (si pensi alle restrizioni imposte ad esempio dalla Commissione in materia di aiuti di stato fiscali).¹⁵

¹² M. UDINA, *Diritto Internazionale Tributario*, in *Nss D.I.*, 1960, pag. 932.

¹³ Per un inquadramento del dibattito generale sui rapporti tra ordinamento dell'Unione e nazionale nella prospettiva fiscale si veda C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea* (a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto), Milano, 2001, pag. 221 ss.; S. CAMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia* in *Problemi attuali di diritto tributario*, 2002, Padova .

¹⁴ In tal senso P. BORIA, *Diritto Tributario Estratto*, Torino, 2018, pag. 130.

¹⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pag. 425

Tale fiscalità può essere definita come negativa in quanto assume solo «segno meno» rispetto alla sovranità nazionale, ma non comporta una sostituzione della stessa con la sovranità fiscale dell'Unione. In tal senso la politica fiscale UE «negativa», è tesa all'eliminazione degli ostacoli che si frappongono alla realizzazione delle libertà fondamentali di circolazione all'interno dell'Unione e all'applicazione delle regole della concorrenza.

L'Unione europea si atteggia «ad *anti-sovrano*, contrapponendosi al potere nazionale non per introdurre una nuova sovranità bensì per contenere e, talora, escludere la sovranità degli Stati nazionali»¹⁶.

In tal senso il principio di non discriminazione risponde ad una logica di integrazione negativa, in quanto limitazione del protezionismo tipico delle sovranità nazionali, allo scopo di favorire la creazione di un mercato unico da un punto di vista economico, conformemente al quale l'aggregazione dei mercati nazionali presuppone l'eliminazione di un differente trattamento tra prodotti nazionali e prodotti stranieri e tra cittadini della stessa nazione e stranieri.¹⁷

1.1.3 principio di non discriminazione e il suo ruolo

Il principio di non discriminazione gioca un ruolo fondamentale nel tessuto dell'ordinamento dell'Unione europea, in quanto impone che situazioni uguali siano trattate in maniera identica e situazioni dissimili siano trattate in maniera differente¹⁸. Al suo interno si configurano due distinti profili, quello statico che si realizza con applicazione del medesimo regime per situazioni identiche e quello dinamico che impone che si differenzi il trattamento se la situazione di partenza è dissimile.

¹⁶ P. BORIA, *L'Anti-Sovrano – Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, pag. 117.

¹⁷ P. BORIA, *L'Anti-Sovrano – Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, cit. pagg. 117-118.

¹⁸ In tal senso VAN RAAD, *Non discrimination in international tax law*, Deventer, 1986, pag. 8.

All'interno delle fonti dell'Unione tale principio era stato sin dall'inizio previsto nell'art. 7¹⁹ del Trattato istitutivo della comunità europea del 1957, confluito nell'attuale art. 18 TFUE, nella forma di un divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità.

Il principio ha sin dal Trattato di Roma costituito un tassello fondamentale nell'organizzazione dell'Unione, come strumento per la tutela della libera circolazione delle persone, beni servizi e capitali, permettendo di combattere l'utilizzo da parte degli Stati membri di posizioni protezionistiche o dirigistiche, le quali favorissero, in ultima analisi, la produzione locale, attraverso l'assunzione delle misure che potessero assumere il valore di disposizioni nazionalistiche²⁰.

Esso può, a ragione, essere considerato la struttura portante del mercato unico, perché in sua assenza non sarebbe stata possibile alcuna integrazione, né al livello economico, né a livello fiscale.

La tutela delle libertà fondamentali dell'Unione di circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), di stabilimento (art. 49 TFUE), di prestazione dei servizi (art. 56 TFUE) e di circolazione dei capitali (art. 63 TFUE) passa attraverso il supporto del principio di non discriminazione, anzi si potrebbe affermare che le su esposte libertà costituiscono applicazioni particolari rispetto

¹⁹ Art. 7 Trattato che istituisce la Comunità europea - Nel campo di applicazione del presente Trattato, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità.

Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'articolo 189 C, può stabilire tutte le regolamentazioni intese a vietare tali discriminazioni.

²⁰ Il principio è ampiamente consolidato in dottrina. Si veda V. CONSTANTISCO, *La constitution économique de la C.E.E.* in *Revue trimestrielle de droit européen*, 1977, pag. 244; M.V. BENEDETTELLI, *Il giudizio di eguaglianza nell'ordinamento giuridico delle Comunità europee*, Padova, 1989, pag. 207; F.G. JACOBS, *An introduction of the general principle of equality in EC Law*, in A. Dashwood - S. O'Leary, *The principle of Equal Treatment in EC Law*, London, 1997; G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, San Giuliano Milanese (MI), 2013, p.192.

a quest'ultimo. Anche le regole sulla concorrenza trovano nel principio di non discriminazione un alleato fondamentale.

In quest'ottica si tratta di un valore che tende a contenere le spinte egoistiche dei singoli Stati membri a tutto vantaggio del processo di integrazione dell'Unione, con una funzione che spesso è risultata essere meramente strumentale rispetto al perseguimento della tutela delle libertà fondamentali.

Emerge in tale contesto la diversità strutturale tra il portato del principio di non discriminazione dell'Unione e quello del principio di uguaglianza sostanziale, tipico delle Costituzioni nazionali degli Stati membri:²¹ non è prevista una tutela in sé, quale diritto fondamentale, non è previsto alcun tipo di intervento teso a garantire una parità delle condizioni sostanziali e delle opportunità, attraverso interventi di rimozione delle eventuali situazioni di disparità, garantendo a tutti uguali condizioni personali e sociali, ma piuttosto assume il valore di strumento per la rimozione degli squilibri del libero mercato.²²

Questa impostazione è stata condivisa solo in maniera parziale dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che, muovendosi lungo diverse linee interpretative, ha portato verso un'evoluzione del concetto stesso.

Anzitutto la Corte ha sin dalle pronunce degli anni 80 ha utilizzato lo strumento della non discriminazione per ampliare la portata della norma, passando dalla tutela della circolazione economica a quella degli individui equiparandola a una garanzia di libera circolazione, intesa come strumento di protezione non solo dell'attività economica ma anche del singolo individuo come tutela dal trattamento discriminatorio nella circolazione transfrontaliera.²³

²¹ Cfr. F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari* in *Per una costituzione fiscale europea*, op. cit., Padova, 2008, pag. 414 ss. ; R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, in *Per una costituzione fiscale europea*, op. cit., pag. 219 ss.; in senso contrario G. TESAURO, *Il diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012, pag. 121 e ss..

²² P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pag. 153.

²³ Un esempio può essere costituito dalla sentenza 3 luglio 1986, *Lawrie-Blum, e Land Baden-Württemberg*, causa C-66/85, EU:C:1986:284, punto 12

Inoltre la Corte di giustizia ha riconosciuto l'eguaglianza tra i principi generali del diritto dell'Unione,²⁴ secondo la formula: «il principio generale di uguaglianza di cui il divieto di discriminazione a causa della cittadinanza non è che un aspetto particolare è uno dei principi fondamentali del diritto comunitario. Questo principio esige che le situazioni analoghe non siano trattate in modo diverso, a meno che la differenza non sia obiettivamente giustificata» e come diritto fondamentale dell'individuo²⁵, partendo dal fatto che tali principi fanno parte delle tradizioni costituzionali che gli Stati europei hanno in comune.

L'evoluzione giurisprudenziale ha poi trovato conferma anche nella normazione positiva, secondo un processo evolutivo molto consolidato nell'Unione europea²⁶. Anzitutto il trattato di *Maastricht* ha introdotto la cittadinanza europea e il diritto di movimento e circolazione dei cittadini nel territorio dell'Unione europea, oltrepassando il diritto di circolazione limitato ai soli lavoratori e di conseguenza estendendo il divieto di discriminazione anche agli individui che non svolgano alcuna attività a contenuto economico.

In un momento successivo le cause di non discriminazione sono state ampliate dal Trattato di *Amsterdam*, che ha inserito nel corpus normativo una nuova disposizione, l'art. 13 TCE, trasfuso nell'attuale art. 19 TFUE, ai sensi del quale il Consiglio, seguendo una procedura speciale, può adottare le misure che ritiene necessarie per combattere le discriminazioni fondate sul sesso, la

«Un'interpretazione restrittiva dell'art. 48, n. 1, ridurrebbe la libera circolazione ad un semplice strumento dell'integrazione economica, sarebbe contrastante con la più ampia finalità di creazione di un'area di libera circolazione per i cittadini comunitari» Dal punto di vista dottrinario si rinvia a S. O' LEARY, *Free movement of persons and services*, pag. 499 ss. in P. Craig and G. de Búrca, *The evolution of Eu Law*, Oxford 2011.

²⁴ Cfr. CGUE sentenze 16 ottobre 1980, *Hochstrass/Corte di giustizia*, causa C-147/79, EU:C:1980:238, punto 7; 14 luglio 1983, *Ferrario/Commissione*, causa C-152/81, EU:C:1983:208, punto 7; 8 ottobre 1980, *Peter Überschär*, causa C-810/79, EU:C:1980:228, punto 16.

²⁵ C.fr. CGUE sentenza 15 giugno 1978, *Defrenne/Sabena*, causa C-149/77, EU:C:1978:130, punto 27.

²⁶ G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, cit., p.194.

razza, o l'origine etnica, la religione, o le convinzioni personali, la disabilità, l'età o l'orientamento sessuale.

Con il Trattato di Lisbona, inoltre, è entrata a far parte del tessuto normativo dell'Unione anche *La Carta dei diritti fondamentali*, che dedica all'eguaglianza un intero titolo²⁷.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea potrebbe, pertanto, rappresentare una svolta in senso costituzionale nella tutela dei diritti, tra cui ovviamente ha importanza sostanziale quello di non discriminazione. Si tratta solo di un primo passo, o forse sarebbe più corretto affermare di una prima sottoscrizione dell'esistenza di un nocciolo di principi costituzionali di matrice europea, come da più parti sostenuto.²⁸

1.2 I postulati dell'ordinamento dell'Unione e loro attuazione nella politica fiscale

Prima di addentrarsi nella specifica trattazione della materia fiscale in ambito europeo e nella legislazione nazionale e come entrambe si armonizzino è necessario effettuare delle brevi, ma necessarie premesse.

Innanzitutto nell'esaminare il rapporto tra diritto interno e diritto dell'Unione si ricorda che l'efficacia diretta, o applicabilità diretta del diritto

²⁷ L'art. 6 del Trattato di Lisbona ha riconosciuto il valore giuridico pari a quello dei trattati alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Quest'ultima dedica un intero titolo all'uguaglianza. In particolare: art. 20 Uguaglianza davanti alla legge- art. 21 Non discriminazione fondata su sesso, razza, color, origine etnica o sociale, caratteristiche genetiche, lingua, religione o convinzioni personali, opinioni, patrimonio nascita disabilità, età e orientamento sessuale - art. 22 - Diversità culturale, religiosa e linguistica – art. 23 Parità tra uomini e donne – art. 24 Diritti del bambino – art 25 - Diritti degli anziani – art. 26 - Inserimento delle persone con disabilità.

²⁸ Per tutti B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, VIII ed., Napoli, pag. 308; G. RAIMONDI, *Diritti fondamentali e libertà economiche: l'esperienza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Diritto civile e principi costituzionali europei ed italiani*, a cura di C. Salvi, pag. 45.

europeo è, assieme al principio del primato, un postulato cardine del diritto dell'Unione.

Essa trova la sua prima enunciazione nella sentenza *Van Gend and Loos*²⁹ della Corte di Giustizia del 1963 di cui si ricorda l'enunciato «il diritto comunitario, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi». Il principio, come tratteggiato nella sentenza *Van Gend and Loos* si applica subordinandolo alla condizione che gli obblighi siano precisi, chiari e incondizionati e non richiedano misure complementari di carattere nazionale o europeo. Pertanto gli Stati, aderendo ai Trattati, hanno assunto specifici obblighi in considerazione dei quali si sono privati di parte della loro sovranità a favore delle istituzioni dell'Unione, ma hanno anche acquisito specifici diritti in proprio favore e in favore dei propri cittadini.

Nel principio dell'efficacia diretta si possono identificare due aspetti quello dell'efficacia diretta orizzontale e quello dell'efficacia diretta verticale. Quella verticale afferisce ai rapporti tra i singoli e il Paese e mentre quella orizzontale si riferisce ai rapporti nei confronti di altri singoli.

Il principio dell'efficacia diretta riguarda anche gli atti di diritto derivato, ossia adottati dalle istituzioni sulla base dei trattati istitutivi. Tuttavia, la portata dell'efficacia diretta varia a seconda del tipo di atto:

- il regolamento ha sempre un'efficacia diretta. Ai sensi dell'art. 288 del TFUE i regolamenti sono direttamente applicabili nei paesi dell'UE. La Corte di giustizia precisa nella sentenza *Politi* del 14 dicembre 1971³⁰ che si tratta di un'efficacia diretta piena;
- la direttiva è un atto rivolto ai Paesi dell'UE che successivamente va recepito dai medesimi nei rispettivi diritti nazionali. In casi determinati però, la Corte di

²⁹ Cfr. sentenza Corte di Giustizia 5 febbraio 1963, *Van Gend and Loos c. Nederlandse Administratie der Belastingen*, causa C-26/62, EU:C:1963:1, in Racc., 1963, pag. 23 ss. in dottrina P. MENGOZZI, *Casi e materiali di Diritto Comunitario*, Padova, 2003, pag. 321 ss.; R. LUZZATO, *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980, pag. 34 ss.;

³⁰ CGUE sentenza 14 dicembre 1971, *Politi*, causa C-43/71, EU:C:1971:122, Racc. 1971 01039.

giustizia riconosce alla direttiva un'efficacia diretta al fine di tutelare i diritti dei singoli. La Corte ha quindi stabilito nella propria giurisprudenza che una direttiva ha efficacia diretta quando le sue disposizioni sono incondizionate e sufficientemente chiare e precise e quando il paese dell'UE non abbia recepito la direttiva entro il termine come evidenziato dalla sentenza *Van Duyn* del 1974³¹. Tuttavia, l'efficacia diretta può avere soltanto carattere verticale nel senso che mentre i Paesi dell'UE sono tenuti ad attuare le direttive mentre le stesse non possono essere fatte valere da un paese dell'UE nei confronti di un privato, come evidenziato nella sentenza *Ratti* del 1979³²;

- la decisione può avere efficacia diretta quando designa un paese dell'UE come destinatario. La Corte di giustizia riconosce quindi un'efficacia diretta solo verticale (sentenza del 10 novembre 1992, *Hansa Fleisch*³³);
- gli accordi internazionali: nella sentenza *Demirel*³⁴ del 30 settembre 1987 la Corte di giustizia ha riconosciuto un'efficacia diretta a taluni accordi in base agli stessi criteri stabiliti dalla sentenza *Van Gend en Loos*;
- i pareri e le raccomandazioni: i pareri e le raccomandazioni non sono giuridicamente vincolanti e sono quindi privi di efficacia diretta³⁵.

Il principio dell'efficacia diretta assieme a quello del primato, la c.d. *primauté*, secondo il quale in caso di conflitto, contraddizione o incompatibilità tra norme del diritto UE e norme nazionali, le prime prevalgono sulle seconde³⁶, favorisce la penetrazione del diritto dell'Unione nel diritto nazionale e ne rafforza l'efficacia.

³¹ CGUE sentenza 4 dicembre 1974, *Yvonne van Duyn*, causa C-41/74, EU:C:1974:133, Racc. 1974 01337.

³² CGUE sentenza 5 aprile 1979, *Ratti*, causa C-148/78, EU:C:1979:110, Racc.. 1979 01629.

³³ CGUE sentenza 10 novembre 1992, *Hansa Fleisch Ernst Mundt GmbH & Co.*, causa C-156/91, KG, EU:C:1992:423, Racc. 1992 I-05567.

³⁴ CGUE 30 settembre 1987, *Demirel*, causa C-12/86, EU:C:1987:400, Racc. 1987 03719.

³⁵ Cfr. Sito eur-lex.europa.eu.

³⁶ Sul punto cfr. le sentenze Corte di Giustizia 15 luglio 1964, *Costa / Enel*, causa C-6/64, EU:C:1964:66, in Racc., 1964, pag. 1131 ss. (da confrontare con la sentenza Corte Costituzionale 7 marzo 1964, n. 14, in Foro it., I, c. 465 ss.); 9 marzo

Inoltre tutela i diritti dei singoli, che possono fare appello direttamente a una norma dell'Unione, a prescindere dall'esistenza di atti normativi di adeguamento di diritto interno. Non è estranea a tali principi la materia fiscale, sebbene come meglio si vedrà in seguito, almeno in relazione alle imposte dirette, il singolo ha in effetti poco spazio per far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici di Lussemburgo.

Il diritto dell'Unione si caratterizza per essere un ordinamento *tertium genus*, caratterizzato da una natura molto peculiare, che lo tratteggia in maniera unica. Esso trae origine da norme convenzionali contenute nei trattati istitutivi dalla Comunità europea ed in quegli accordi internazionali che successivamente sono stati stipulati per modificare ed integrare i primi³⁷, ed è

1978, causa C-106/77, *Amministrazione delle Finanze di Stato / Spa Simmenthal*, EU:C:1978:49, in Racc., 1978, pag. 643 ss.

³⁷ Procedendo ad un breve *excursus* storico si ricorda in ordine di tempo il Trattato di Parigi - istitutivo della CECA - firmato il 18-04-1951, entrato in vigore il 23-07-1952 e ratificato con la L. 25-06-1952 n. 766; i Trattati di Roma - istitutivi della CEE e dell'EURATOM - firmati il 25-03-1957, entrati in vigore il 01-01-1958 e ratificati con la L. 14-10-1957 n. 1203; il Trattato sulla fusione degli esecutivi firmato il 08-04-1965, entrato in vigore il 01-07-1967 e ratificato con la L. 03-05-1966 n. 437; il Trattato di Lussemburgo firmato il 22-04-1970, entrato in vigore il 01-01-1971 e ratificato con L. 23-12-1970 n. 1185; il Trattato di Bruxelles firmato il 22-07-1975, entrato in vigore il 01-06-1977 e ratificato con L. 06-04-1977 n. 148; l'Atto Unico Europeo firmato il 28-02-1986, entrato in vigore il 01-07-1987 e ratificato con L. 23-12-1986 n. 909; il Trattato di Maastricht (istitutivo dell'Unione Europea) firmato il 07-02-1992, entrato in vigore il 01-11-1993, ratificato con la L. 03-11-1992 n. 454; il Trattato di Amsterdam firmato il 02-10-1997, entrato in vigore il 01-05-1999 e ratificato con L. 16-06-1998, n. 209; il Trattato di Nizza firmato il 26 febbraio 2001, entrato in vigore il 1° febbraio 2003, ratificato con L. 11-05-2002 n. 102. Si ricorda invece che il Trattato di Costituzione europea firmato a Roma il 29-10-2004 non è mai entrato in vigore per mancanza di ratifica da parte di tutti gli Stati membri. Infine il trattato di Lisbona che modifica il trattato sull'Unione europea firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007 dai Rappresentanti dei 27 Stati membri. A norma dell'articolo 6, il trattato è stato ratificato dagli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali e è poi entrato in vigore il 1° dicembre 2009 con deposito di tutti gli strumenti di ratifica, chiudendo così una complessa fase di

caratterizzato dalla «*sovra-nazionalità*». Esso ha una caratteristica ontologica che lo segna in maniera disomogenea sin dall'origine, rispetto all'ambito dei trattati federali, nel quale per naturale predisposizione si inserisce. La natura giuridica dei trattati istitutivi è quella, infatti, di accordi internazionali. Pertanto le norme dei trattati istitutivi e le loro modifiche ed integrazioni convenzionali, hanno con il nostro ordinamento lo stesso impatto di ogni altra norma internazionale pattizia. Queste norme, infatti, necessitano espressamente al fine di consentirne l'entrata in vigore l'espletamento delle procedure costituzionali prescritte per ciascuno Stato membro .

I Trattati istitutivi di organizzazioni internazionali oltre alla peculiare forma di ratifica prevedono il sorgere di una serie di obblighi e diritti per gli Stati contraenti e anche la predisposizione di un complesso di istituzioni che esercitino le competenze attribuite dagli Stati membri ai vari organi venuti in essere con i trattati.

La competenza può essere esclusiva, tale da precludere un qualsivoglia autonomo intervento agli Stati membri (es. la politica agricola) o concorrente, che si affianca a quella degli stati membri (basti pensare alla previsione generale, proprio in materia di disposizioni fiscali prevista all'art. 115 TFUE e riguardante il ravvicinamento delle legislazioni nella misura necessaria all'instaurazione ed al funzionamento del mercato comune).

Ha così origine un diritto materiale UE, con la funzione di modificare o meglio ravvicinare il diritto nazionale degli Stati membri e di conseguenza «comprimerlo in misura sempre più cospicua, mano a mano che viene prodotto dalle competenti autorità»³⁸ dell'Unione.

Adesso è possibile passare ad analizzare la ricaduta di tali principi nella materia tributaria.

Gli Stati mantengono una propria competenza in materia tributaria e nello specifico nell'abito dell'imposizione diretta, in quanto la fiscalità come similmente al potere di «batter moneta» costituisce elemento caratterizzante la nazionalità ed il potere di uno Stato.

riforma durata circa un decennio. Per una consultazione integrale del testo Cfr. GUUE C 306 del 17 dicembre 2007.

³⁸ Così A. SANTA MARIA, *Diritto commerciale europeo*, Milano, 2008.

Il tributo secondo autorevole dottrina si configura quale prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle spese pubbliche³⁹.

La politica fiscale è elemento caratterizzante la sovranità nazionale, di conseguenza che la stessa fa parte della politica economica di ogni Paese e contribuisce anzitutto al finanziamento delle spese pubbliche e alla redistribuzione dei redditi. Nell'Unione europea, le politiche fiscali dipendono in primo luogo dagli Stati membri, che possono delegarne una parte a livello regionale o locale a seconda del tipo di organizzazione costituzionale o amministrativa dei pubblici poteri. In tal senso va inteso il «federalismo fiscale» ovvero la cosiddetta «*devolution*».⁴⁰

Nel settore dell'attività di prelievi fiscali e sociali, l'azione europea è innanzitutto soltanto sussidiaria⁴¹; essa non ha lo scopo di standardizzare i

³⁹ Cfr. M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, Milano, 1993, pag. 771; C. LAVAGNA, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1985, pag. 223 ss e 776 ss. M.R. SIDOTI, *Il concetto di tributo nella dottrina e nella Costituzione italiana dal secondo dopoguerra ad oggi*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 2004, pag. 2 ss.; R. LUPI, *Diritto Tributario*, Milano, 2009, pag. 7; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2014, pag. 27 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 3 ss.

⁴⁰ Sul federalismo fiscale numerosi sono gli autori. Si segnalano tra gli altri F. GALLO, *L'Autonomia Tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; E. DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag.1203 ss.; M. INGROSSO, *Federalismo fiscale o fiscalismo federale? Alcuni problemi di applicazione dei nuovi tributi locale* in *Il Fisco*, 1994, pag. 6328 ss.; AA. VV., *Federalismo e controlli fiscali* (a cura di L. Tosi e A. Giovanardi), in Associazione Europea di Studi tributari, Bologna, 2002; AA.VV., *Mezzogiorno e federalismo fiscale* in Osservatorio Tributario della CCIAA di Napoli, 1997; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali* in *L'ordinamento tributario italiano*, 2005; E. BUGLIONE *Autonomia finanziaria e federalismo fiscale, il caso delle regioni a statuto ordinario*, in S. Mangiameli (a cura di) *Il regionalismo italiano dall'Unità alla Costituzione e alla sua riforma*, I, Milano 2012; A. URICCHIO , *Federalismo fiscale, evoluzione e prospettive*, Bari, 2013.

⁴¹ Il principio di sussidiarietà è sancito all'art 5 del Trattato sull'Unione Europea, in base al quale l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi

sistemi nazionali di prelievo obbligatorio, ma di renderli compatibili, non soltanto tra di loro, ma anche con gli obiettivi del Trattato sull'Unione e sul funzionamento dell'Unione europea, anche se è necessario fare le opportune differenze tra le imposte dirette da quelle indirette⁴² in quanto è fondamentale la loro trattazione sistematica nell'ordinamento dell'Unione.

Ai fini delle imposte dirette è di enorme importanza che tutti gli Stati membri dell'UE possano contare su una solida base di finanza pubblica, siano in grado di stabilire le priorità di spesa e di individuare le imposte necessarie per finanziarle, a patto che tali imposte siano compatibili con il libero scambio e con la libera circolazione dei capitali, ossia non ostacolino gli investimenti transfrontalieri e quindi il raggiungimento del mercato unico europeo.

Gli Stati membri possono pertanto fissare le modalità di funzionamento delle imposte sugli utili societari, sul reddito personale, sul risparmio e sui redditi di capitale e stabilire le relative aliquote. Questa autonomia nazionale è

dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione..

⁴² Al riguardo si ricorda che le diverse categorie di prelievi obbligatori possono essere così suddivise:

- le imposte dirette: sono in genere a carico del contribuente che le paga. Ne fanno parte, ad esempio, le imposte sul reddito delle persone fisiche e delle società, l'imposta sul patrimonio e la maggior parte delle tasse locali.

- le imposte indirette: applicabili alle operazioni di produzione e di consumo, non restano a carico dei soggetti che le versano (commercianti, industriali). Questi agiscono per conto dello Stato come collettori dell'imposta, che riflettono sul prezzo praticato al consumatore finale, che ne sostiene l'onere (ad esempio l'IVA e le accise).

- i contributi sociali: sono prelievi obbligatori percepiti dagli organismi d'assicurazione sociale per garantire agli assicurati un reddito sostitutivo in caso di problemi (malattia, infortunio sul lavoro, invalidità, vecchiaia, disoccupazione ecc.). I contributi sociali sono pagati dai lavoratori dipendenti e dai datori di lavoro.

rafforzata da disposizioni dell'Unione che richiedono l'unanimità di tutti gli attuali ventisette Stati membri per le decisioni in materia fiscale.

1.3 Le competenze europee nella materia fiscale: l'imposizione diretta e quella indiretta

I governi nell'Unione europea, gestiscono in maniera esclusiva i livelli d'imposizione diretta in relazione sia all'imposta sui redditi individuali sia a quella sugli utili societari.

L'Unione europea garantisce, attraverso la politica fiscale, che le norme tributarie siano compatibili con gli obiettivi di promozione della crescita economica e dell'occupazione, di garanzia della competitività all'interno del mercato unico e della libera circolazione di merci servizi e capitali nella UE e di attuazione del divieto di discriminazione tributaria dei consumatori, dei lavoratori o delle imprese di altri Paesi dell'UE.

Di conseguenza nonostante la materia delle imposte dirette rientri nella competenza esclusiva degli Stati membri, questi ultimi sono tenuti all'esercizio di tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione.

La *ratio* che guidò i padri fondatori nell'individuazione di principi fiscali dell'Unione è rinvenibile nel raggiungimento del mercato comune. L'Europa dei mercanti impose negli articoli dedicati alle disposizioni fiscali limiti riscontrabili anche in tema di libera circolazione delle merci, delle persone e nelle norme sui monopoli, che affermano, ai sensi dell'art. 101 TFUE,⁴³ l'incompatibilità con il mercato comune degli accordi e delle pratiche «che possano pregiudicare il commercio tra Stati membri e che abbiano come effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune».

Nelle imposte indirette l'articolo 110 TFUE al Capo II rubricato «Disposizioni fiscali», proibisce ogni discriminazione fiscale che, direttamente o indirettamente, possa avvantaggiare i prodotti nazionali rispetto ai prodotti

⁴³ Già art. 81 Tr. Nizza; già art. 85 Tr. Roma.

provenienti da altri Stati membri, creando delle barriere fiscali equivalenti a quelle doganali. Il secondo comma dello stesso articolo amplia il divieto in maniera da impedire che le imposizioni applicate a merci straniere che non hanno riscontro nella produzione interna possano essere utilizzate al fine di proteggere indirettamente produzioni interne analoghe.

Nell'art. 111 TFUE si rinviene l'enunciazione della seconda regola fondamentale del principio di non discriminazione nel commercio tra gli Stati. Oltre ad applicare ai prodotti provenienti dall'estero un'imposta compensativa di quella riscossa sui corrispondenti prodotti interni gli Stati sono soliti accordare il ristorno delle imposte già pagate ai prodotti esportati, allo scopo di consentirgli di arrivare sui mercati stranieri nelle migliori condizioni competitive. L'art. 111 TFUE afferma la validità di tale abitudine, stabilendo contemporaneamente un limite alla stessa, poiché non sono ammissibili ristorni superiori alle imposizioni applicate direttamente o indirettamente ai prodotti esportati.

Il combinato disposto dei due articoli crea un sistema con due caratteristiche: anzitutto in questo modo vengono combattute le diverse disfunzioni concorrenziali tra i diversi Stati membri e in secondo luogo viene applicato in questo modo il c.d. «principio di imposizione nel Paese di destinazione»⁴⁴.

⁴⁴ Secondo il principio di destinazione le merci esportate lasciano il Paese produttore libere dalle imposte e sono reimmesse nel circuito IVA tramite l'applicazione dell'aliquota del Paese di importazione, nel quale si verifica il consumo finale della merce. Si assiste all'eliminazione della tassazione delle fasi precedenti e l'esportazione è realizzata con l'applicazione di un'aliquota zero; alle esportazioni e la tassazione delle merci importate viene effettuata con l'applicazione dell'aliquota del Paese di destinazione nel momento dell'importazione. Tale principio di contrappone a quello di origine, secondo il quale le merci devono essere tassate con l'aliquota vigente nel Paese di produzione e l'esportazione deve avvenire senza nessuna esenzione o *rebate* dell'imposta – senza cioè che siano previsti azzeramenti delle imposte pagate nel territorio del Paese esportatore. Le merci devono entrare nel Paese importatore senza essere tassate, ma al lordo dell'imposta del Paese di provenienza. Ad oggi, vi sono pochi dubbi sul fatto che il criterio della destinazione sia preferibile a quello dell'origine sotto il profilo della neutralità,

D'altra parte, l'art. 113 TFUE costituisce un vero e proprio invito all'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari⁴⁵, delle accise e delle altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria all'instaurazione al funzionamento del mercato interno. Tuttavia, sempre in tale articolo, è stabilito che la delibera del Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, su disposizioni concernenti appunto l'armonizzazione fiscale, debba essere presa all'unanimità.

Va poi rilevato che l'unanimità, per la sua difficoltà ad essere raggiunta soprattutto in considerazione degli ultimi allargamenti europei, costituisce una solida barriera del mercato dell'Unione. Questo rappresenta un evidente manifestazione della incapacità dell'Unione europea ad intervenire con prontezza e immediata efficacia per la definizione delle norme tributarie, rappresentando per lo più un potere circoscritto all'individuazione di principi di portata generale che possono ricevere un unanime consenso di ogni Stato membro.

Nell'imposizione diretta, laddove quindi il potere degli Stati è maggiore, al Capo III rubricato «Ravvicinamento delle disposizioni», precisamente all'art. 115 TFUE è stabilito che il Consiglio con delibera all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, possa stabilire direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed

dell'efficienza e delle scelte di consumo. Cfr. T. BALLARINO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2010, pag. 375 ss.

⁴⁵ L'imposta sulla cifra d'affari rappresenta la nostra IVA, la *Taxe sur le valeur ajoutée* francese, la *Mehrwertsteuer* tedesca, la *Value added tax* inglese, e giusto a volerne dare una definizione comune si ricorda che nel primo progetto di direttiva, trasmesso dalla Commissione al Consiglio il 12 giugno 1964 all'art. 2 la nuova imposta è caratterizzata come segue: «Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, quale che sia il numero delle transazioni intervenute nel processo di elaborazione e di distribuzione precedente alla fase dell'imposizione».

amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune.

Anche semplicemente confrontando le due disposizioni, da una parte l'art. 113 TFUE (in materia di imposte indirette) e dall'altra l'art. 115 TFUE (in materia di imposte dirette) si nota subito che nel primo, sia pure con il meccanismo dell'unanimità, l'armonizzazione estende il potere dell'Unione all'utilizzo di diversi strumenti legislativi (citando solo quelli vincolanti, ricordiamo i regolamenti, le direttive, le decisioni) nel secondo il ravvicinamento restringe il potere UE – ovviamente a tutela di quello statale – prevedendo come unico strumento l'adozione di direttive che rappresentano, rispetto ai regolamenti e alle decisioni, uno strumento legislativo sicuramente più controllabile e flessibile da parte dello Stato.

A tal fine è necessario effettuare una premessa sul rapporto tra i termini armonizzazione e ravvicinamento. Il termine armonizzazione, nel diritto dell'Unione, indica il procedimento con cui i vari Paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tasso, base imponibile, ecc...) di una imposta, in conformità ad un modello unico⁴⁶. Secondo parte della dottrina⁴⁷, tale termine rappresenterebbe la specifica applicazione in campo fiscale della nozione più ampia di «ravvicinamento» considerato come una procedura, ancor meglio una tecnica giuridica, volta all'elisione delle differenze esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di rendere simili le legislazioni o più specificatamente le discipline normative.

Nel Trattato di Roma e in genere nell'intera legislazione dell'Unione i due termini «armonizzazione» e «ravvicinamento» vengono utilizzati indifferentemente. La differenza più importante, forse anche l'unica, tra le due

⁴⁶ C. COSCIALI , *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in Quaderni Assonime, Roma, 1982.

⁴⁷ A. VALENTI - G. PAOLINI, *Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*, in Rivista di diritto europeo, 3/1962, pag. 91 ss.; S. PUGLISI, *Manuale di Diritto Comunitario*, Torino, I, 1983.

espressioni è riferibile agli strumenti che il Trattato prevede per il raggiungimento degli scopi istituzionali. In effetti, mentre per il «ravvicinamento» è previsto come già esplicitato sopra solamente uno strumento, quello della direttiva (articolo 115 TFUE), per «l'armonizzazione fiscale», invece, sono previsti più strumenti (articolo 113 TFUE)⁴⁸.

La differenza tra «armonizzazione» e «ravvicinamento» dei sistemi fiscali consiste sostanzialmente nei differenti obiettivi a cui mirano i due meccanismi. L'armonizzazione tenderebbe a raggiungere l'omogeneità delle legislazioni nazionali, perseguita tramite l'eliminazione di singole norme divergenti o comunque differenti, mentre con il ravvicinamento l'omogeneità verrebbe perseguita tramite una più ampia opera di revisione normativa riguardante la struttura ed il complesso di istituti giuridici non coincidenti⁴⁹.

E' di tutta evidenza che le imposte dirette rientrano nell'ambito del «ravvicinamento» previsto dall'articolo 115 TFUE. Tali imposte oltre a costituire la maggiore fonte impositiva degli Stati, sono da sempre considerate anche le imposte che esprimono in maniera chiara la politica fiscale attuata dai singoli governi. Per questo motivo in tale ambito si ricorre in ambito europeo allo strumento della direttiva, la quale, rispetto al regolamento, è dotata da una minore obbligatorietà, poichè vincola gli Stati esclusivamente al raggiungimento dei risultati cui tende ed in vista dei quali è stata emanata. Oltretutto poichè le direttive devono essere recepite da un provvedimento interno dello Stato membro questo le rende assoggettate a maggiore controllo,

⁴⁸ Al fine dell'armonizzazione delle imposte dirette si considera utilizzabile la regola prevista dall'art. 113 del TFUE, che prevede la possibilità di ravvicinare le legislazioni nazionali nella misura in cui sia necessario, o quantomeno opportuno rispetto al processo di instaurazione del mercato comune. Tale norma è stata interpretata come il fondamento assiologico della utilizzazione di raccomandazioni ed in genere di meccanismi di soft law diretti nei confronti degli Stati membri aventi ad oggetto il progressivo ravvicinamento delle disposizioni relative all'imposizione sul reddito. Si tratta con tutta evidenza di un livello di avvicinamento delle legislazioni nazionali di grado inferiore rispetto alla armonizzazione delle imposte indirette.

⁴⁹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pag. 61 e ss.

che normalmente viene esercitato dall'organo legislativo deputato al recepimento.

Inoltre l'art. 115 TFUE prevede che l'intervento del Consiglio sia necessario solo quando le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri abbiano un'incidenza «diretta» sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune e di quest'ultima è stata fornita un'interpretazione restrittiva. Mentre infatti viene individuata facilmente l'idoneità delle imposte indirette ad influenzare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune, tanto da indicarlo nel medesimo art. 113 TFUE, per le imposte dirette il discorso cambia al contrario di reputa che le imposte dirette non condizionino il funzionamento del mercato interno, in quanto sembrano non ostacolare il traffico delle merci. Tale lettura risulta d'altro canto alquanto riduttiva in considerazione del fatto che restringe il mercato europeo alla sola circolazione delle merci trascurando l'allocazione delle risorse, le condizioni della produzione e la concorrenza tra imprese.⁵⁰ In dottrina è possibile reperire l'opinione di chi afferma che un allargamento delle competenze dell'Unione anche alla materia fiscale potesse desumersi mediante l'utilizzo del c.d. principio di sussidiarietà.⁵¹

⁵⁰ Cfr. M. FERRANTE, *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, Napoli, 2006, pag. 74 ss., in cui l'a. specifica che «a ben vedere la ritrosia ad estendere il campo di applicazione dell'art. 94 CE non discende da argomentazioni economiche, ma riflette i limiti politici del ravvicinamento della imposizione diretta».

⁵¹ Sul principio di sussidiarietà si veda P. CARETTI, *Il principio di sussidiarietà e i suoi riflessi sul piano dell'ordinamento comunitario e dell'ordinamento nazionale*, in Quaderni costituzionali, 1993, pag.15 ss.; P. BILANCIA, M. D'AMICO, *La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona*, Milano, 2009 pag. 112 ss.; AA. VV., *L'Unione Europea. Istituzioni, ordinamento e politiche*, Bologna, 2001, pag. 92 ss.; H. BRIBOSIA, *Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et les États-membres*, in Revue du Marché unique européen, n.4/1992, pag. 165 ss.; G. CASS, *The word that saves Maastricht? The principle of subsidiarity and division of power within the European Community*, in Common Market Law Review, 1992, pag. 1107 ss. Si veda inoltre il progetto di trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa dove al Titolo III tra i principi fondamentali, i costituenti hanno voluto ben specificare la portata di tale principio, in

In effetti anche la legislazione dell'Unione, sebbene si tratti di atti rientranti nella c.d. *soft law*,⁵² appare indirizzata verso orientamento.

Il principio di sussidiarietà (oggi art. 5 Trattato sull'Unione Europea, già art. 3B CE), inteso quale «principio costituzionale» dell'Unione europea, comporta quale prima e diretta conseguenza che l'attuazione delle politiche dell'Unione avvenga al grado istituzionale più prossimo ai soggetti interessati, valorizzando in tale maniera il ruolo degli enti locali e delle regioni, chiamati a realizzare direttamente tutte le politiche che gli sono state attribuite.

Tale principio è strettamente connesso ai principi di proporzionalità, a tenore del l'azione dell'Unione non può estendersi oltre quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi del Trattato. La sussidiarietà deve inoltre essere letta in combinato disposto con l'art. 352 TFUE, che contiene la c.d. teoria dei «*poteri impliciti*», o «*domaine material*» o «*implied powers*» dell'Unione⁵³.

virtù del quale “ nei settori che non sono di sua competenza esclusiva, l'Unione interviene soltanto e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente raggiunti dagli Stati membri, sia a livello centrale sia a livello regionale e locale, ma possono a motivo della portata e degli effetti in questione, essere meglio raggiunti a livello di Unione. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di sussidiarietà conformemente al Protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità allegato alla Costituzione. I parlamenti nazionali vigilano sul rispetto di tale principio secondo la procedura prevista in detto protocollo”. Cfr. *Costituzione per l'Europa*, a cura dell'Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee, Lussemburgo, 2003, pag. 15.

⁵² Studio fiscale «*guidelines for corporate taxation*» presentato dalla Commissione al Consiglio nel 1990, di cui si tratterà nel successivo paragrafo.

⁵³ La teoria degli «*implied powers*» dell'Unione è stata riconosciuta espressamente dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea già nel 1956 nell'ambito di applicazione del Trattato CECA nella sentenza 16 luglio 1956, Causa 8/55 Fedehar in *Racc.*, 1995, pag. 297, che ha considerato legittime talune misure unionali adottate in base ai «*poteri impliciti*» della CECA. La CGUE si è altresì pronunciata sui «*poteri impliciti*» in materia di relazioni esterne dell'Unione. Cfr. le sentenze 31 marzo 1971, *Commissione/Consiglio* (c.d. AETS), causa 22770, in *Racc.*, 1971, pag. 263; 14 luglio 1976, *Kramer*, cause riunite 3, 4 e 6/76, in *Racc.*, 1976, pag. 1279. In dottrina si confronti A. TIZZANO, *Competenze della Comunità*,

A norma di tale articolo, «se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai Trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai Trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate.».

La *ratio* della teoria dei «poteri impliciti» consente un intervento delle istituzioni dell'Unione qualora i poteri conferiti sotto forma di attribuzioni specifiche (competenza funzionale) possano rivelarsi insufficienti per raggiungere gli obiettivi assegnati in maniera espressa dagli stessi Trattati (competenza materiale). A tal proposito si rammenta che in passato è proprio attraverso l'uso dell'art. 352 TFUE che è stata considerata legittima l'azione dell'Unione in settori quale la politica ambientale e la politica regionale, che non erano di competenza UE.

Oltre ai principi fissati nei Trattati istitutivi e modificativi dell'Unione europea occorre porre attenzione anche agli atti del c.d. «diritto europeo tributario derivato» indicati nell' art. 288 TFUE.⁵⁴

in Trent'anni di diritto comunitario, Lussemburgo, 1983, pag. 45 ss.; L. FERRARI BRAVO, *Lezioni di diritto comunitario*, Napoli, 2002, pag. 263 ss.; U. DRAETTA, *Elementi di diritto comunitario*, Parte istituzionale, Milano, 2014, pag. 58 ss.; L. DANIELE, *Il diritto materiale della Comunità europea*, Milano, 1991, pag. 263; G.M. ROBERTI, *La giurisprudenza della Corte di giustizia sulla «base giuridica» degli atti comunitari*, in A. Tizzano, *Problematiche del diritto delle Comunità europee*, Roma, 1992, pag. 29 ss.

⁵⁴ In base a tale articolo sono atti normativi dell'Unione europea, i regolamenti che hanno portata generale e sono obbligatori e direttamente applicabili nei singoli Stati membri, senza che sia necessaria una norma nazionale di recepimento; le direttive, che impongono agli Stati membri il raggiungimento di alcuni risultati, lasciando, però, agli Stessi la scelta della forma e dei mezzi necessari per la realizzazione di tali obiettivi (si ricordino al riguardo anche le c.d. direttive dettagliate, con le quali la discrezionalità degli Stati è fortemente ridotta. La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi. Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti.

1.4 Il diritto tributario europeo derivato

In contrapposizione con le norme dei Trattati istitutivi e le successive modifiche il diritto tributario UE derivato,⁵⁵ non richiede di una procedura particolare di adattamento, ma solo che vengano predisposti i provvedimenti nazionali, leggi o atti amministrativi a seconda dei casi, che gli stessi atti dell'Unione impongono o prefigurano ai fini della loro puntuale esecuzione⁵⁶.

La norma dell'Unione «*self – executing*» è immediatamente applicabile nei territori degli Stati membri, visto che « *è stato attuato da ciascuno degli Stati membri un parziale trasferimento agli organi comunitari dell'esercizio della funzione legislativa, in base ad un pregresso criterio di ripartizione di competenze per le materie analiticamente indicate nella parte seconda e terza del Trattato*» il che comporta per l'autorità in queste materie «*la corrispondente limitazione di quella propria degli organi costituzionali dei singoli Stati membri*»⁵⁷.

Tali atti che potremmo definire «nazional-europei» per la loro valenza dispositiva e la loro fonte sopranazionale costituiscono gli strumenti a disposizione dell'Unione al fine di ravvicinare le normative dei diversi Stati membri ed armonizzarle per il completo recepimento del c.d. *acquis communautaire*⁵⁸..

⁵⁵ L'attributo «derivato» indica appunto la derivazione dai Trattati.

⁵⁶ Si veda ampiamente sul diritto tributario dell'Unione derivato P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pag. 79 ss.

⁵⁷ Corte Costituzionale Italiana, sentenza 183/1973 in Giur. Cost. 1973, 3401.

⁵⁸ L'espressione è utilizzata per indicare l'insieme di diritti ed obblighi che vincolano gli Stati membri nel contesto dell'Unione europea. Esso è in costante evoluzione ed è costituito oltre che dal diritto dell'Unione propriamente detto anche da tutti gli atti adottati a titolo del secondo e terzo pilastro con la cui espressione si intendono rispettivamente la politica estera e di sicurezza comune (PESC) e la cooperazione giudiziaria e di polizia in materia penale. Cfr., per tutti, C. CURTI GIALDINO, *Acquis communautaire*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1996, pag. 643 ss.

Passiamo ad un'analisi puntuale delle singole fonti dell'attività normativa dell'Unione.

Il Regolamento dell'Unione è atto di portata generale, obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile ai fini dell'ordinazione della materia tributaria è stato utilizzato, in maniera piuttosto sporadica a conferma di una fiscalità prevalentemente negativa che lascia poco potere impositivo all'Unione europea a vantaggio dei singoli Stati membri. E' possibile individuare due tipologie fondamentali di regolamenti.

Il primo gruppo comprende i Regolamenti concernenti la materia doganale,⁵⁹ che si preoccupano essenzialmente del profilo dell'unione doganale, per ciò che non è presente nella normativa primaria, di cui al Trattato istitutivo. Vengono poi in evidenza i Regolamenti relativi ad altri settori della disciplina fiscale e nello specifico anzitutto il regolamento istitutivo del Gruppo Economico di Interesse europeo (GEIE) come forma d'intesa tra imprese

⁵⁹ Ricordiamo il regolamento n. 950/68 in GUUE L 172 del 22 luglio 1968, che istituisce la tariffa doganale comune, il regolamento 802/68 in GUUEUE L 148 del 28 giugno 1968, sulla definizione dell'origine delle merci, il regolamento n. 1544/69 in GUUE L 191 del 5 agosto 1969, sulla fissazione della franchigia doganale, il regolamento n. 222/77 in GUUE L 38 del 9 febbraio 1977, sul regime unionale delle spedizioni, il regolamento n. 1430/79 in GUUE L 175 del 12 luglio 1979 e il regolamento n. 1697/79 GUUE L 197 del 3 agosto 1979, sulla disciplina dei rimborsi e della ripetizione dei dazi, il regolamento 678/85 in GUUE L 79 del 21 marzo 1985 ed il regolamento n. 679/85 in GUUE L 79 del 21 marzo 1985, concernente la definizione del documento tariffario unico, il regolamento 2658/87 in GUUE L 130 del 26 maggio 1988, sulla revisione della tariffa doganale dell'Unione e la definizione della nomenclatura tariffaria, il regolamento n. 1715/90 in GUUE L 160 del 26 giugno 1990, sulla disciplina dell'informazione tariffaria, il regolamento n. 717/91 in GUUE L 78 del 26 marzo 1991, sulla revisione del documento tariffario unico, il regolamento n. 2913/93 in GUUE L 302 del 19 ottobre 1992 sull'introduzione del codice doganale dell'Unione, il regolamento n. 2454/92 in GUUE L 251 del 29 agosto 1992, sull'attuazione del codice doganale dell'Unione, il regolamento n. 115/97 GUUE n. L 020 del 23/01/1997 sulla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri per assicurare la corretta applicazione della normativa doganale.

appartenenti a diversi paesi europei⁶⁰ ed altri che invece riferibili alla corretta attuazione degli obblighi fiscali mediante la regolamentazione della fase di controllo e di vigilanza.⁶¹

La Direttiva UE può essere indicata senza alcun dubbio come lo strumento normativo principale attraverso il quale è stata realizzata la formazione dell'ordinamento in materia fiscale. E' un atto obbligatorio che vincola gli Stati solo nel raggiungimento degli obiettivi previsti, lasciandoli tuttavia liberi nel decidere i mezzi da utilizzare. E' quindi una fonte a carattere programmatico, dotata di maggiore elasticità e gradualità rispetto al Regolamento, che si adatta meglio alle esigenze delle diverse realtà.

Relativamente alla disciplina tributaria rilevano numerose Direttive riguardanti diversi settori d'imposizione.

Anzitutto, vengono in evidenza le Direttive sulla regolamentazione dell'imposta sul valore aggiunto, tributo che disciplina l'imposizione degli scambi a livello nazionale e dell'Unione e tramite il sistema della rivalsa e della detrazione assicura la neutralità dei passaggi, rimanendo inciso solamente il consumatore finale, anche se formalmente il tributo viene pagato da imprenditori e professionisti.

Il diritto dell'Unione ha a tal proposito attraversato diverse fasi. In una prima fase ricordiamo due Direttive - la «prima Direttiva» n. 67/227/CEE e la

⁶⁰ Ci riferiamo al regolamento n. 2137/85 in GUUE L 199 del 31 luglio 1985, relativo all'istituzione di un gruppo europeo di interesse economico (GEIE).

⁶¹ Si parla del regolamento n. 3330/91 in GUUE L 316 del 16 novembre 1991, relativo alle statistiche sugli scambi di beni tra Stati membri, del regolamento n. 218/92 in GUUE L 24 del 1 febbraio 1992 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), del regolamento n. 3046/92 in GUUE L 307 del 23 ottobre 1992 recante disposizioni d'applicazione e modificazioni del regolamento n. 3330/91 del Consiglio relativo alle statistiche sugli scambi di beni fra Stati membri, del regolamento n. 792/2002 in GUUE L 128 del 15 maggio 2002 che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico.

«seconda Direttiva» n. 67/228/CEE⁶² con le quali è stato introdotto un criterio generale di definizione e funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, con caratteri uniformi a tutti gli ordinamenti fiscali degli Stati membri; tuttavia era mantenuta inalterata la possibilità di ciascun Paese di adottare aliquote differenziate, discrezionalmente stabilite, con riferimento alle singole tipologie di beni e servizi.

In una seconda fase, con la «sesta Direttiva» n. 77/338/CEE è stata prevista una regolamentazione uniforme di numerosi profili della disciplina dell'IVA, pur restando la possibilità discrezionale di fissare le aliquote di imposta differenti, veniva tuttavia previsto un meccanismo di compensazione sopranazionale in caso della presenza di differenti aliquote sulla medesima tipologia di bene e/o servizio in diversi Stati membri.

La differenziazione delle aliquote costituiva un nodo problematico per il raggiungimento degli obiettivi del mercato comune, soprattutto a causa della necessità di adottare un meccanismo di detassazione all'esportazione e di imposizione all'importazione, in linea con il principio di tassazione del bene nel Paese di destinazione (*destination principle*), che si poneva in contrasto con il principio di imposizione nel Paese di origine (*origin principle*), che meglio avrebbe consentito il raggiungimento della neutralità del mercato.

Con una lunga fase di studio, terminata con il piano *Cockfield*, la disciplina IVA è stata ulteriormente modificata attraverso le direttive n. 91/680/CE, 92/77/CE e 92/111/CE³⁷, che hanno accolto il principio di tassazione all'origine⁶³ ravvicinato le aliquote e le basi imponibili ed

⁶² Entrambe in GUUE P 71 del 14. 4. 1967.

⁶³ Tuttavia il principio " dell'origine" non si applica quando i beni sono venduti a distanza, ossia quando il venditore e l'acquirente si trovano in Stati membri diversi e i beni vengono spediti. Se il valore dei beni venduti annualmente supera un dato massimale (35 000 EUR o 100 000 EUR a seconda dello Stato membro), il cedente deve applicare il principio della "destinazione". Tale principio deve comunque essere applicato per le vendite a distanza di prodotti soggetti ad accisa. Secondo detto principio, il cedente contabilizza l'IVA nello Stato membro di destinazione all'aliquota applicabile in detto Stato membro.

introdotto il meccanismo di compensazione dell'IVA negli scambi all'interno dell'Unione.

Si ricorda che la Direttiva 2006/112/CE⁶⁴ (entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2007) - per ragioni di chiarezza e razionalizzazione - riscrive la sesta direttiva IVA 77/338/CEE al fine di tener conto delle diverse e sostanziali modifiche che l'hanno interessata nel corso degli anni.

Anche questa nel corso del tempo ha subito continue modifiche con la Direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, in relazione alla durata dell'obbligo di applicazione di un'aliquota normale minima e con le Direttive del Consiglio del 22 luglio 2013 2013/42/UE e 2013/43/UE⁶⁵, che rispettivamente intervengono modificando la Direttiva 2006/112/CE, la prima in relazione a un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di Iva; la seconda in merito all'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di alcuni beni e alla prestazione di alcuni servizi a rischio di frodi e da ultimo con la Direttiva 2016/1065/UE⁶⁶ sul trattamento dei buoni.

Oltre all'IVA anche il settore energetico – in relazione alla disciplina delle accise - è stato profondamente caratterizzato dalla disciplina dell'Unione. Tuttavia in passato si sono manifestate evidenti difficoltà di giungere ad un

Il principio "dell'origine" non si applica neppure quando mezzi di trasporto nuovi sono acquistati in un altro Stato membro. In questo caso l'IVA è corrisposta dall'acquirente nello Stato membro di destinazione.

⁶⁴ Vedila in GUUE L. 347 del 11 dicembre 2006. Il Consiglio Ecofin del 28 novembre 2006 con tale direttiva recepiva la proposta della Commissione Europea (COM 2004 n. 246). Il testo costituente il testo unico di riferimento per tutta la normativa applicabile agli Stati dell'Unione Europea contiene ben 414 articoli e 12 allegati, in quanto riunisce in modo coordinato tutte le disposizioni varate nel tempo.

⁶⁵ Entrambe le direttive troveranno applicazione fino al 31 dicembre 2018, con possibilità di successivo rinnovo su proposta della Commissione UE e con l'approvazione unanime del Consiglio.

⁶⁶ In GUUE L. 177/9 del 27 giugno 2016.

accordo comune fra i vari interessi nazionali divergenti, con un blocco sul piano decisionale⁶⁷.

I motivi del fallimento di ogni tentativo di introdurre una tassazione dell'Unione nel settore dell'energia sono molteplici e non di facile risoluzione.

In primo luogo, l'imposizione delle «eco-tasse» è subordinata al rispetto del principio della neutralità fiscale: ciò significa che lo stesso non deve in alcun modo comportare un aumento dei prelievi obbligatori complessivi. Inoltre, per conseguire obiettivi di natura sia ambientale sia economica, l'introduzione delle imposte ambientali deve essere accompagnata da una riduzione fiscale in altri settori, ad esempio, in materia di tasse sul lavoro.

Ma questa in tempi odierni sembrerebbe un'eccessiva utopia. Diversamente dall'imposizione indiretta, come detto il diritto UE poco ha inciso, ad oggi, sulla disciplina delle imposte dirette.

Si tratta di interventi normativi che hanno ad oggetto la disciplina del risparmio e il pagamento di interessi o canoni⁶⁸ nonché la regolamentazione di

⁶⁷ Il travagliato *iter* di approvazione di alcune direttive relative all'introduzione di un'imposta sull'energia e sulle emissioni di CO₂, e sulle aliquote delle accise applicabili ai carburanti derivanti da fonti agricole illustra chiaramente le difficoltà inerenti all'adozione di misure di natura fiscale in campo ambientale. A tal riguardo si pensi alla direttiva 92/81/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali in GUUE L 316 del 31 ottobre 1992, pag. 12, modificata da ultimo dalla direttiva 94/74/CE in GUUE L 365 del 31 dicembre 1994, pag. 46 o anche alla direttiva 92/82/CEE del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali in GUUE L 316 del 31 ottobre 1992, pag. 19, modificata dalla direttiva 94/74/CE, come pure ad una delle ultime approvate in tale settore, la direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità del 31 ottobre 2003 in GUUE L 283/51.

⁶⁸ Parliamo della direttiva n. 85/611/CEE in GUUE L 375 31 dicembre 1985, in materia di tassazione dei capitali e degli organismi di investimento collettivo, della direttiva n. 2003/48/CE in GUUE n. L 168 del 1° maggio 2004, relativa al trattamento fiscale dei redditi di capitale erogati a favore dei cittadini UE non residenti (c.d. direttiva sul risparmio), della direttiva 2003/49/CE in GUUE L 157 del 26 giugno 2003, modificata dalla direttiva n. 2004/76/CE in

rapporti transnazionali tra società appartenenti ad un medesimo gruppo e nello specifico la distribuzione di dividendi, intervento normativo meglio noto come Direttiva «madre-figlia»⁶⁹ e la realizzazione di operazioni straordinarie della vita dell'impresa che coinvolgono due o più soggetti residenti in diversi Stati membri⁷⁰. Dopo la crisi del 2008 in materia d'imposte dirette c'è stato un maggiore vigore e sono entrate in vigore le direttive per lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel 2015 e la direttiva 2016/1164 contro l'elusione di cui si parlerà più diffusamente nel prossimo capitolo.

Molto frequente è l'utilizzo di formule da parte della Commissione europea che esprimano raccomandazioni, pareri, inviti e suggerimenti nei confronti degli organi legislativi dei singoli Stati membri affinché assumano determinate posizioni in ordine alla regolamentazione in materia tributaria. Al riguardo si parla di «*soft-law*», proprio ad indicare il carattere leggero, essenzialmente programmatico e non vincolante dell'atto adottato dall'istituzione dell'Unione.

L'Unione europea figura quindi come un ente di indirizzo, chiamato a promuovere l'adesione verso determinate linee normative, ma sostanzialmente inidoneo a regolare direttamente, con effetti stringenti e rigorosi, la materia tributaria, soprattutto laddove influisce in maniera determinante rispetto al bilancio pubblico dei singoli Stati.

La disciplina dell'imposizione indiretta viene per la prima volta menzionata nel rapporto *Neumark* con il quale si suddivide il processo di armonizzazione fiscale in tre fasi fondamentali. La prima riguardava la riforma delle imposte sulla cifra d'affari, con sostituzione dell'imposta plurifase

GUUE L. 157 del 30 aprile 2004, concernente il regime fiscale applicabile ad interessi, royalties e canoni fra società consociate di Stati membri.

⁶⁹ Cfr. direttiva n. 90/435/CEE in GUUE L 225 del 20 agosto 1990 modificata peraltro dalla direttiva 2003/123/CE riguardante la disciplina dei rapporti tra società partecipate a livello dell'Unione con particolare riferimento alla tassazione dei dividendi.

⁷⁰ Si tratta della direttiva n. 90/434/CEE in GUUE L 225 del 20 agosto 1990, avente ad oggetto la regolamentazione di fusioni, scissioni, conferimenti, e scambi azionari all'interno dell'Unione europea.

cumulativa (c.d. imposta «a cascata») diffusa pressoché in tutti gli Stati membri con la più moderna imposta sul valore aggiunto; la seconda fase mirava a eliminare le imposte sui consumi ed infine la terza fase doveva provvedere ad istituire i meccanismi di cooperazione amministrativa, con particolare riferimento alle frodi e alle evasioni concernenti gli scambi all'interno dell'Unione ai fini delle imposte doganali e dell'imposta sul valore aggiunto.

Quanto alle accise il Rapporto si limitava ad osservare che tale forma di tributi era da ricollegare alle peculiarità socio- economiche di ciascun Paese e pertanto se ne sconsigliava la soppressione. Successivamente con il Rapporto *Werner* vennero formulate alcune raccomandazioni sull'accelerazione del processo di armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e sul ravvicinamento della disciplina delle accise (in parziale controtendenza con il Rapporto *Neumark*). Anche con riferimento all'imposizione diretta sono da ricordare numerosi atti di *soft-law*.

Sempre con il Rapporto *Neumark in primis* la Commissione elaborò un programma di armonizzazione fiscale tendente ad eliminare la doppia imposizione internazionale su dividendi ed interessi, l'omogeneizzazione delle ristrutturazioni e concentrazioni d'impresa, l'armonizzazione della base imponibile dell'imposta sul reddito d'impresa con particolare riferimento agli ammortamenti.

Nel Rapporto *Van der Temple* del 1969 vengono invece esaminati i diversi metodi di tassazione del reddito societario ed individuato il criterio preferibile ai fini dell'integrazione dell'Unione nel c.d. metodo classico.

Quest'ultimo consisteva nella tassazione sia della società che del socio, in quanto pur configurandosi un fenomeno di doppia imposizione economica, appariva idoneo ad assicurare un'attuazione semplice e priva di effetti distorsivi nei rapporti internazionali (si pensi al fatto che il meccanismo del credito d'imposta, attraverso cui viene esclusa la doppia imposizione, non era praticabile ai non residenti).

Tralasciando il Rapporto *Werner* perché assai sintetico sul tema delle imposte dirette si ricorda invece il Rapporto *Burke* (1980) avente come obiettivi primari del processo di armonizzazione la definizione di un'aliquota comune, l'avvicinamento del criterio di tassazione delle società di persone a

quello delle società di capitali, l'omogeneizzazione della base imponibile, la soluzione dei rapporti transnazionali con particolare riferimento ai redditi prodotti all'estero. E' solo nel 1990 che la Commissione presenta al Consiglio uno studio fiscale «*guidelines for corporate taxation*»⁷¹ nell'ambito del quale viene enunciato per la prima volta il principio di sussidiarietà in ambito tributario: con riferimento al processo di armonizzazione delle imposte dirette la Commissione sostiene che l'intervento delle istituzioni dell'Unione va riservato solo a quelle materie della disciplina tributaria che riguardano profili transnazionali o che comunque non possono essere regolati dai singoli Stati membri in maniera coerente con gli obiettivi del mercato comune. Uno snodo cruciale del *soft law* dell'Unione in materia fiscale è identificabile con la presentazione del Rapporto *Ruding* del 1992.

La Commissione esaminò in tale contesto il problema dell'imposizione delle società e degli enti collettivi in Europa, verificando non solo la disciplina fiscale presente in ciascuno stato membro ma anche i meccanismi di imposizione dei soci, le agevolazioni tributarie e l'utilizzo delle ritenute alla fonte.

Il rapporto indicò la sussistenza di realtà ben diverse nei vari stati membri, suscettibili di determinare fenomeni di doppia imposizione o arbitraggi fiscali e comunque di ingenerare un assetto sicuramente non «neutrale» e fermo restando il pieno potere fiscale nazionale, il rapporto formulò una proposta il cui nucleo di fondo consisteva nella adozione di una aliquota comune del 30 % per la tassazione delle società, nonché una serie di raccomandazioni volte ad eliminare la doppia imposizione su interessi e su royalties, ridurre il carico fiscale sulle operazioni transnazionali e ravvicinare la base imponibile.

A seguito di tutto ciò, il Consiglio ECOFIN ha con risoluzione del 01.09.1997 (meglio nota come pacchetto «Monti») cercato di fissare delle guide linee che ravvicinassero i sistemi tributari dei vari Stati membri.

In primo luogo è stato stabilito un codice di condotta, nato come atto non vincolante giuridicamente, teso ad eliminare ad eliminare la concorrenza

⁷¹ *Commission communication to the Council and to the Parliament on guidelines on company taxation*, 20 aprile 1990.

sleale fiscale (ad esempio mediante il blocco di nuove imposte dirette che favorendo la localizzazione di imprese in uno Stato finisco per produrre situazioni concorrenziali rispetto ad altri Paesi).

In secondo luogo è stata avanzata una proposta di direttiva in materia di interessi e *royalties* tra imprese associate tesa ad introdurre il principio della tassazione nel solo Paese di residenza dell'impresa beneficiaria., così da eliminare gli onerosi adempimenti richiesti per i rimborsi d'imposta.

Infine è stata definita una proposta di direttiva per la tassazione degli interessi delle persone fisiche non residenti per la quale si prefigura un sistema alternativo: non applicabilità della ritenuta ed obbligo di comunicazione e scambio di informazioni tra lo Stato in cui sono pagati gli interessi e lo Stato di residenza del percettore oppure applicazione della ritenuta alla fonte del 20% senza obbligo di scambio di informazioni.

Da ciò sono poi derivate le su menzionate direttive n. 2003/48/CE e 2003/2003/CE. In questa prospettiva sembra potersi sostenere che il c.d. *soft law* diventa strumento dotato di maggiore intensità normativa, assumendo quindi un ruolo sempre più rilevante nel processo di integrazione dell'Unione. Dal 2004 è poi partito un progetto di integrazione che ha portato oggi 2016 a rilanciare una proposta divisa in due *step* per favorire una integrazione fiscale attraverso il consolidamento della tassazione di base delle imprese il cui rapporto è stato portato al Consiglio ECOFIN del 12 dicembre 2016. Per l'evoluzione di tale consolidamento si rinvia al prossimo capitolo, par. 2.3.

1.5 L'adattamento del diritto interno al diritto UE: il ruolo della Corte di giustizia dell'Unione europea

A chiusura quanto esplicitato nel presente capitolo in relazione al rapporto tra diritto dell'Unione e diritto interno è quantomeno opportuno un accenno al potere giurisdizionale dell'Unione e in particolare al ruolo della Corte di Giustizia, e alla sua funzione di depositaria dell'interpretazione

autentica dei Trattati e della normazione europea in generale, funzione che la Corte esercita a tutela del singolo e della collettività,⁷² di cui si parlerà ampiamente nei capitoli successivi, con un ovvio occhio di riguardo alla parte fiscale.

La Commissione europea o i soggetti direttamente interessati possono adire la Corte di giustizia dell'Unione europea quando il funzionamento del mercato unico, la libera circolazione delle persone, delle merci o dei capitali o i diritti dei singoli siano lesi dalle norme tributarie,.

Tale principio, sottolineato dai giudici di Lussemburgo, costituisce il preambolo a tutte le sentenze che vertono sulla compatibilità del diritto europeo con le disposizioni di diritto tributario nazionale .

Infatti, la Corte di giustizia dell'Unione europea è, come si evince dall'art 267 TFUE, l'organo UE istituzionalmente competente nelle controversie concernenti l'interpretazione del Trattato e delle fonti normative derivate, ossia quegli atti che non sono direttamente provenienti dall'accordo degli Stati membri, ma che costituiscono il frutto dell'attività delle Istituzioni comuni e dei poteri, che a loro sono stati devoluti con il Trattato. La giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo che si è consolidata nel tempo riconosce al diritto

⁷² Sul ruolo della Corte di Giustizia dell'Unione europea cfr. G. VANDERSANDEN, *La réforme du système juridictionnel communautaire*, Bruxelles, 1994; F. CAPOTORTI, *Processo comunitario*, in Enciclopedia giuridica Treccani, 1994; G. GRASSO, *Prospettive di un diritto penale europeo*, Milano 1998, in Atti del seminario organizzato dal Centro di diritto penale europeo il 26 maggio 1997 a Catania; A. ARNULL, *The European Union and its Court of Justice*, New York, 2006; BROBERG, FENGER, *Preliminary References to the European Court of Justice*, New York, 2010; G. CONWAY *The Limits of Legal Reasoning and the European Court of Justice*, New York, 2012; A. TIZZANO, *I «grands arrêts» della giurisprudenza dell'Unione Europea*, Torino 2012, pag. 90 ss; P. BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione europea*, Milano, 2015. In materia fiscale si veda G. MELIS –R. MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia dell'Unione europea nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, op. cit, pag. 111 ss; G. MELIS, *Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni*, in Rass. Trib., 2005, I, pag. 401 ss.

dell'Unione, primario e derivato, la supremazia sul diritto nazionale e la diretta applicazione del primo negli ordinamenti nazionali, anche in caso di contrasto con le norme interne, e questo sia nelle materie devolute alla competenza UE, come ad esempio in materia di IVA, sia per quelle materie che sono chiaramente fuori dalla competenza dell'Unione.⁷³

Le direttive dell'Unione che sia sufficientemente precise e incondizionate e i regolamenti hanno valore cogente nei singoli Stati indipendentemente dalla presenza di un atto di ricezione interno; allo stesso modo, secondo l'interpretazione giurisprudenziale consolidata della Corte di giustizia, per la trattazione della quale rinvio al capitolo terzo i principi generali contenuti nel Trattato hanno effetto vincolante per gli Stati, le persone e i soggetti di diritto. Le persone e i soggetti di diritto sono legittimati a ottenere tutela davanti al giudice nazionale per la lesione delle prerogative riconosciute dal Trattato.

In riferimento al settore della fiscalità, è necessario ricordare dalla prima sentenza in materia tributaria *Avoir fiscal* del 1986⁷⁴ che la Corte è stata costantemente sollecitata nel corso del tempo ad intervenire per dirimere controversie e chiarire questioni di natura tributaria.

Le sentenze fiscali possono essere raggruppate in quattro gruppi omogenei: decisioni in materia di principi generali, decisioni in materia di Iva (che peraltro sono quelle più numerose), decisioni in materia di imposte dirette e decisioni in materia di imposte indirette e dazi.

In riferimento alle sentenze emesse dalla Corte estremamente importante è l'attività «di interpretazione», poiché è attraverso l'interpretazione delle norme del Trattato che si valuta la compatibilità delle norme interne dei Paesi. L'art. 267 TFUE consente l'instaurazione di una sorta di dialogo tra le

⁷³ F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto e il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova 2008, pag. 98.

⁷⁴ CGE sentenza, *Avoir Fiscal*, causa 270/83, EU:C:1986:37, per la cui trattazione si rinvia al paragrafo 2.5.

Corti, che attraverso il rinvio pregiudiziale effettuato dal giudice nazionale valuta la norma nazionale alla luce delle norme e i principi dell'Unione.⁷⁵

La giurisprudenza di interpretazione si propone lo scopo di fornire una ricostruzione interpretativa, perlopiù in chiave analitica delle norme del Trattato e degli atti del diritto europeo derivato con la quale la Corte può giungere a precludere l'applicazione di un atto adottato dall'amministrazione di uno Stato membro, di una legge e persino di una norma Costituzionale di uno Stato membro⁷⁶.

Vale la pena di rammentare il dettato di una risalente pronuncia della Corte di giustizia in cui viene affermato: «quando, nell'ambito concreto di una controversia vertente avanti un giudice nazionale, la Corte dà un'interpretazione del trattato, essa si limita a trarre dalla *lettera e dallo spirito* di questo il significato delle norme comunitarie, mentre l'applicazione alla fattispecie delle norme così interpretate rimane riservata al giudice nazionale: tale concezione corrisponde alla funzione assegnata alla Corte dall'art. 177, che mira a garantire l'unità dell'interpretazione del diritto comunitario nei sei Stati membri».⁷⁷

Secondo alcuni autori l'attività della Corte è stata da una parte letterale (*dalla lettera*) e dall'altra teleologica (*dallo spirito*), anche se tra i due criteri ha prevalso il secondo. I giudici all'argomento letterale hanno preferito un approccio teleologico funzionale,⁷⁸ nel quale fosse garantito un effetto utile e quindi hanno privilegiato le interpretazioni che garantissero alla norma europea

⁷⁵ In tal senso G. MELIS, *Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni*, op. cit., pag. 404-405.

⁷⁶ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, cit., pag. 252 ss.

⁷⁷ CGE 27 marzo 1963, *Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV*, cause riunite 28 a 30-62, EU:C:1963:6, pag. 73.

⁷⁸ F.A. GARCIA PRATS, *Incidencia del derecho comunitario en la configuration juridica del derecho financiero (I): la acción del Tribunal del Justicia de Luxemburgo*, in *Revista de derecho financiero y de la hacienda publica*, 2001, p. 287 ss.; G. MELIS, *Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni*, op. cit., pag. 213.

un'efficacia pratica, facendo ricorso se necessario ad una interpretazione estensiva⁷⁹.

Ed è in questo ambito che grazie al ruolo della Corte che, soprattutto in materia di imposte dirette, si sono andati via via definendo, per un verso, principi e regole di portata generale tali da garantire il rispetto delle libertà fondamentali sancite dal Trattato, per altro verso i limiti e i vincoli connessi agli interessi particolari degli Stati che possono a volte opporsi ad una incondizionata attuazione delle menzionate libertà, raggiungendo una sorta di processo di omogeneizzazione tributaria.

Oggetto principale delle decisioni della CGUE sono applicazioni del principio di non discriminazione ed in particolare casi in cui l'esercizio del potere tributario da parte degli Stati membri può ostacolare il regime di concorrenza ed alterare, conseguentemente il funzionamento del mercato comune, ma di questo parlerò con maggiore ampiezza nel prossimo capitolo.

E' evidente che il filo conduttore è sempre quello della «fiscalità negativa» con la tendenza a sviluppare principi che limitano e negano il potere tributario statale qualora lo stesso sia in contrasto con il raggiungimento del mercato comune piuttosto che ricercare norme a contenuto positivo sulle singole fattispecie tributarie.

⁷⁹ In tal senso, CGUE sentenze 15 luglio 2004, *Commissione/Belgio*, C-415/02, EU:C:2004:450, punto 33; 28 giugno 2007, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, EU:C:2007:385, punto 39; 1 ottobre 2009, *HSBC Holdings e Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, punto 34 e 19 ottobre 2017, *Air Berlin*, causa C-573/16, ECLI:EU:C:2017:772.

Capitolo secondo

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE QUALE PRINCIPIO CARDINE DELL'UNIONE EUROPEA

SOMMARIO: 2.1 La non discriminazione in ambito fiscale – 2.2 La positive integration – 2.3 La non discriminazione nelle imposte dirette. Attività tese all'armonizzazione delle imposte sulle società – 2.3.1 Imposizione fiscale equa, trasparenza fiscale e lotta contro l'elusione fiscale e la concorrenza fiscale sleale – 2.4 La tassazione delle persone fisiche – 2.5 La portata degli interventi della Corte di Giustizia – 2.6 Rule of reason e cause di giustificazione – 2.6.1 Coerenza del sistema fiscale – 2.6.2. Misure atte ad evitare elusione ed evasione – 2.6.3 - Equilibrata ripartizione del potere impositivo – 2.6.4 Effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi - 2.7 Società: libertà di forma sociale ed uniformità trattamento – 2.8 Giurisprudenza dell'Unione e convenzioni contro le doppie imposizioni

2.1 La non discriminazione in ambito fiscale

In ambito fiscale essere discriminati significa essere oggetto di un trattamento fiscale meno favorevole, che può derivare dall'applicazione di disposizioni più gravose, di carattere sia sostanziale sia procedimentale, o ancora dall'impossibilità di applicare norme più favorevoli, come possono essere le agevolazioni.

E' rilevante ricordare che la fiscalità non rientra se non indirettamente tra i compiti principali dell'Unione,⁸⁰ individuati nell'art. 3⁸¹ del Trattato sull'Unione europea.

⁸⁰ La mancata attribuzione si basa sulla considerazione che la leva fiscale, come strumento di politica sociale e di redistribuzione poteva essere manovrata esclusivamente dagli stati membri.

⁸¹ 1. L'Unione si prefigge di promuovere la pace, i suoi valori e il benessere dei suoi popoli.

2. L'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima.

3. L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico.

L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore.

Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri.

Essa rispetta la ricchezza della sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo.

4. L'Unione istituisce un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro.

L'articolo 3 prevede diversi obiettivi di natura economica e sociale ed enumera anche i mezzi attraverso i quali raggiungere questi obiettivi, il più importante dei quali è stabilire un'unione monetaria e di mercato. Un mercato comune richiede liberi movimenti di merci, servizi, persone e capitali. Importanti ostacoli per un mercato comune possono essere costituiti dalla presenza di confini doganali, differenze nel trattamento tra merci e servizi nazionali ed importati, sostanziali disparità tra le normative fiscali interne e il trattamento fiscale previsto per i residenti e i non residenti, nonché per gli investimenti esteri o i redditi esteri, in particolare le doppie tassazioni internazionali delle fonti di reddito estero.⁸²

Alle disposizioni fiscali è dedicato il capo 2⁸³ del titolo VII⁸⁴ del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, che comprende gli articoli dal 110 al 113, nei quali si prevede tra l'altro l'armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati UE, limitatamente alle sole imposte indirette, nella misura in cui sia necessaria per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno.

L'art. 110 TFUE è costituito da 2 commi, il comma 1 vieta qualsiasi «imposizione» interna di qualsivoglia natura, che, direttamente o indirettamente, possa avvantaggiare i prodotti nazionali rispetto ai prodotti provenienti da altri Stati membri (ciò creerebbe delle barriere fiscali equivalenti a quelle doganali). Il secondo comma dello stesso articolo amplia il

5. Nelle relazioni con il resto del mondo l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini. Contribuisce alla pace, alla sicurezza, allo sviluppo sostenibile della Terra, alla solidarietà e al rispetto reciproco tra i popoli, al commercio libero ed equo, all'eliminazione della povertà e alla tutela dei diritti umani, in particolare dei diritti del minore, e alla rigorosa osservanza e allo sviluppo del diritto internazionale, in particolare al rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite.

6. L'Unione persegue i suoi obiettivi con i mezzi appropriati, in ragione delle competenze che le sono attribuite nei trattati.

⁸² See B. J.M. TERRA – P. J. WATTEL, *European tax law*, The Netherlands, 2012.

⁸³ Disposizioni fiscali.

⁸⁴ Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni.

divieto in maniera da impedire che le imposizioni applicate a merci straniere che non hanno riscontro nella produzione interna valgano a «proteggere» indirettamente produzioni interne analoghe.

I due commi hanno una struttura molto simile richiedendo entrambi una comparazione tra prodotti, ma le sfumature di funzione comportano assimilazioni concettuali parzialmente differenti.

Il comma 1 dell'art. 110 TFUE⁸⁵ è stato inserito nel corpo normativo quale norma per la garanzia della libera circolazione delle merci tra gli Stati membri in condizioni normali di concorrenza. Il comma utilizza una definizione estremamente ampia del concetto di imposizione, tuttavia sembra posto a maggiore tutela dell'imposizione indiretta, in quanto quest'ultima incide in maniera concreta e immediata sulle transazioni commerciali, mentre l'imposizione diretta, al contrario, pesa sulle transazioni commerciali in maniera marginale e mediata. D'altro canto lo stesso dettato normativo fa espresso riferimento ai «prodotti», tradendo nell'esposizione concettuale l'intento di tutela dell'imposizione indiretta⁸⁶.

Fattispecie molto vicine a quelle previste nell'art. 110 TFUE comma 1, trattando anche esse di prodotti «similari», sono disciplinate da disposizioni che prevedono l'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, previste dagli articoli 28 e 30 TFUE e rispetto ad esse si può affermare che la norma di cui al 110 TFUE comma 1 costituisce una norma complementare.⁸⁷ In questo settore la Corte di giustizia è spesso intervenuta con l'intento di eliminare anche tutte quelle misure che anche se formalmente non

⁸⁵ In precedenza enunciato nell'art. 90 Trattato UE, art. 95 del Trattato di Roma.

⁸⁶ In tal senso P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pagg. 151-152. o ancora F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, pag. 105 e ss.

⁸⁷ A. E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, pag.134 e 135; G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, op. cit. , p.197.

possono essere ricomprese tra i dazi doganali, di fatto, hanno un effetto equivalente.⁸⁸

Il principio di non discriminazione, così definito in materia di imposte indirette, non pretende di incidere in maniera sostanziale sulla sovranità fiscale degli Stati membri, non ha lo scopo di imporre un particolare regime in tema di riscossioni interne ai Paesi dell'Unione, i quali conservano un notevole grado di libertà ed autonomia, per quanto concerne il livellamento di imposte e tasse e le aliquote applicate. La disposizione è necessaria, non in quanto rivolta ad armonizzare i regimi di imposizione interna, ma perché, in assenza della stessa, le disposizioni degli artt. 28-30 TFUE sarebbero vanificate. Se ogni Stato membro fosse libero di imporre una tassazione discriminatoria ai prodotti importati, una volta che questi sono stati introdotti nel suo territorio, le norme che vietano l'applicazione di imposizioni che colpiscono le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera interna potrebbero essere facilmente eluse.⁸⁹

Il comma 2 dell'art. 110 TFUE, comma 2 rientra, invece, tra le regole dirette alla disciplina della concorrenza in quanto ha lo scopo di tutelare la libera circolazione di merci e servizi all'interno degli Stati membri in normali condizioni di concorrenzialità, vietando ogni forma di comportamento protezionistico che possa derivare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati

⁸⁸Secondo una giurisprudenza consolidata qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente alla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 28 e 30 TFUE. Vedi CGUE sentenze 18 gennaio 2007, *Brzeziński*, causa C-313/05, EU:C:2007:33, Racc. pag. I-513, punto 22; 17 luglio 1997, *Haahr Petroleum*, causa C-90/94, EU:C:1997:368, Racc. pag. I-4085, punto 20; 2 aprile 1998, *Outokumpu*, causa C-213/96, EU:C:1998:155, Racc. pag. I-1777, punto 20, nonché 5 ottobre 2006, *Nádasdi e Németh*, cause riunite C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, Racc. pag. I-10115, punto 39.

⁸⁹ Cfr. CGUE Conclusioni 27 gennaio 2011, Causa C - 402/09, EU:C:2011:32.

membri⁹⁰. In questo senso la norma può essere considerata un completamento dell'art. 107 TFUE comma 1⁹¹, il quale vieta le sovvenzioni alle imprese, tra cui rientrano le agevolazioni fiscali⁹², mentre l'art 110, comma 2 ha per oggetto la disciplina tributaria che protegge le produzioni interne. La Corte di giustizia, intervenuta a più riprese sull'argomento, ha affermato che l'articolo deve essere interpretato estensivamente, in modo da consentirne l'applicazione a tutti i regimi fiscali, direttamente o indirettamente incompatibili con la parità di trattamento fra le merci di produzione nazionale e quelle importate. Ne consegue che il divieto sancito dall'articolo deve applicarsi tutte le volte che un'imposizione fiscale sia atta a scoraggiare l'importazione di merci originarie di altri Stati membri a vantaggio di prodotti o merci nazionali disponibili sul mercato.

I due commi dell'art. 110, d'altro canto hanno in comune proprio la derivazione dal principio di uguaglianza. Rispetto alle altre norme sulla libera circolazione e sul divieto di aiuti di stato non sono diritti assoluti ma norme di comparazione tra fattispecie concreta transnazionale e un *tertium comparationis* interno.⁹³

⁹⁰ Cfr. CGUE sentenze 17 settembre 1997, *UCAL*, causa C-347/95, EU:C:1997:411 Racc. pag. I-4911, punto 18; 9 settembre 2004, *Carbonati Apuani*, causa C-72/03, EU:C:2004:506, Racc. pag. I-8027, punto 20, e 8 novembre 2005, *Jersey Produce Marketing Organisation*, causa C-293/02, EU:C:2005:664, Racc. pag. I-9543, punto 55.

⁹¹ Articolo 107 TFUE 1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

⁹² In tal senso A. J. EASSON, *Taxation in the European Community*, London 1993, pag. 49 ss.; F.A. GARCIA PRATS, *Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero II: políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero*, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, pag. 519 ss.

⁹³ G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, op. cit., p.198.

2.2 La positive integration

La previsione per il diritto dell'Unione delle prerogative della *primauté*, e dell'*effetto diretto* costituiscono un patrimonio acquisito non solo della Corte di Giustizia europea, che ha consolidato questi concetti sin dagli anni sessanta, ma anche per la nostra Corte costituzionale, che dopo una prima fase di contrasto, ha poi riconosciuto la *non applicabilità* in quanto non rileva per la disciplina della fattispecie, da accertarsi direttamente da parte del giudice comune, eventualmente a seguito di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ad eccezione del caso di conflitto con i principi fondamentali della Costituzione o con i diritti inalienabili della persona umana, dando luogo alla cosiddetta «teoria dei controlimiti», di cui tratterò in maniera più approfondita nel prossimo capitolo.

I Trattati dell'Unione europea formalmente sono dei comuni Trattati internazionali, ma nella sostanza, essi contengono elementi che normalmente non sono presenti nei Trattati che istituiscono organizzazioni internazionali, e che sono tipicamente presenti negli atti di costituzione delle organizzazioni federali attraverso la creazione di nuove fonti di produzione normativa, che in determinate materie hanno il potere di emanare atti giuridici vincolanti per gli Stati membri, e l'istituzione di un organo giurisdizionale con competenze molto simili a quelle costituzionali tanto nell'ordinamento dell'Unione quanto negli ordinamenti degli Stati membri⁹⁴. Vi sono quindi dei precetti europei, espressi sia in norme derivate che in norme di diritto convenzionale, che sono in grado di incidere direttamente sulle situazioni giuridiche soggettive dei cittadini degli Stati membri in modo uniforme in tutto lo spazio giuridico dell'Unione. Tale incidenza è garantita da un lato dal trasferimento di competenza legislativa effettuato da tutti gli Stati membri con la ratifica dei Trattati, e dall'altro dalla competenza interpretativa esclusiva della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

⁹⁴ Cfr. E. SCISO, *L'attuazione del diritto comunitario nella prospettiva del primato della norma comunitaria*, in S. P. Panunzio, E. Sciso, *Le riforme istituzionali e la partecipazione dell'Italia all'Unione europea*, Milano, 2002, pagg. 159-160.

Armonizzazione e non discriminazione sono due concetti intimamente collegati, in quanto il primo, inteso come avvicinamento tra gli ordinamenti e le norme positive, contribuirebbe in maniera molto ampia alla effettiva esplicazione del secondo.⁹⁵ Per questo è quantomeno opportuno inserire dei paragrafi che esplicitino l'attività di integrazione positiva realizzata in questi anni all'interno dell'Unione europea.

2.3 La non discriminazione nelle imposte dirette.

Attività tese all'armonizzazione delle imposte sulle società

Nel settore delle imposte dirette vi sono pochissime norme direttamente riferibili, poiché il trattato sull'UE non individua alcuna competenza nel settore delle imposte dirette. Un primo riferimento è costituito dall'articolo 115 TFUE⁹⁶, il quale autorizza l'adozione di misure per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che incidono direttamente sul mercato interno e prevede l'unanimità del Consiglio e una procedura di consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale.

Una norma del Trattato direttamente riferibile al settore delle imposte dirette era l'art. 293 CE, il quale prevedeva l'eliminazione della doppia imposizione internazionale all'interno della Comunità ad opera degli Stati membri. Tale articolo che è stato soppresso dal Trattato di Lisbona non ha mai ricevuto da parte della Corte di giustizia un grandissimo interesse, in quanto è stata considerata come una norma priva di spazi per interventi di tipo negativo. L'articolo non mirava secondo i giudici a stabilire un principio direttamente

⁹⁵ R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, op cit, pag. 223.

⁹⁶ Art. 115 TFUE - Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno.

operante, ma puntava piuttosto, ad indicare un quadro di riferimento per le trattative tra gli Stati membri⁹⁷. La sua abrogazione da molti è stata considerata in effetti, come una conseguenza della sua incapacità di porsi come strumento per la soluzione delle problematiche impositive⁹⁸.

Nel panorama normativo dell'Unione per molto tempo le uniche norme che hanno teso all'unificazione e armonizzazione della materia sono una serie di Direttive emanate nel 1990,⁹⁹ e sempre nel 1990 la Convenzione per l'eliminazione della doppia imposizione nella rettifica degli utili, e le più recenti Direttive¹⁰⁰ del 2003. Questa produzione normativa mira all'effettiva armonizzazione anche a livello di imposte dirette, perlomeno relativamente ad alcuni settori. Ad essa si affianca la notevole produzione degli ultimi anni.

Nonostante le resistenze offerte dai diversi Stati, che in materia di imposizione diretta preferiscono mantenere il proprio primato, si sono raggiunti anche risultati come il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, adottato come Risoluzione del Consiglio nel 1997.¹⁰¹ Il Consiglio ha

⁹⁷ Cfr. CGUE sentenze 12 maggio 1998, *Gilly*, causa C-336/96, EU:C:1998:221 Racc. pag. I-2793: «Come la Corte ha già affermato (sentenza 11 luglio 1985, *Mutsch*, causa 137/84, EU:C:1985:335, , Racc. pag. 2681, punto 11), l'art. 220 non mira a stabilire una norma giuridica direttamente operante, ma si limita a tracciare il quadro di trattative che gli Stati membri intavoleranno tra loro «per quanto occorra». Il suo secondo trattino, poi, si limita ad indicare come obiettivo di tali trattative l'eventuale eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità».

⁹⁸ L. HINNEKENS, *The un easy case and fate of article 293 second indent EC*, in *Intertax*, 2009, pag 604; P. TARIGO, *Eliminazione della doppia imposizione*, in *Rassegna tributaria*, 5/2010, pagg. 1482-1484.

⁹⁹ Le direttive madre-figlia 90/435/CEE riguardante i dividendi, oggi rifiuta nella direttiva 2011/96/UE, la direttiva fusioni 90/434/CEE, attuale direttiva 2009/133/CE, relativa al regime fiscale comune applicabile alle fusioni scissioni, conferimenti e scambio di azioni

¹⁰⁰ La direttiva sulla fiscalità del risparmio, n. 2003/48/CE, modificata dalla direttiva 2014/48/UE e poi abrogata dalla direttiva n. 2015/2060/UE a partire dal 1 gennaio 2016 e la direttiva interessi e canoni 2003/49/CE.

¹⁰¹ Risoluzione del Consiglio del 1 dicembre 1997.

conseguentemente costituito un gruppo sul Codice di condotta («gruppo Primarolo»), con l'incarico di esaminare casi di tassazione societaria non equa.

Nel 2001 la Commissione ha predisposto uno «studio analitico delle imposte sulle società nella Comunità europea»,¹⁰² cercando di andare nella direzione di un mercato unico senza ostacoli fiscali attraverso lo strumento del ravvicinamento delle legislazioni. In una comunicazione collegata a tale studio¹⁰³ la Commissione sottolinea che la principale problematica delle imprese consiste nella difficoltà di adeguarsi, nelle operazioni transfrontaliere svolte all'interno del mercato europeo, a normative tributarie nazionali differenti e a una varietà di convenzioni e pratiche fiscali e ha individuato l'obiettivo di adeguare la tassazione delle società al mutamento del contesto. La Commissione ha proposto diverse strategie al fine di offrire alle imprese una base consolidata per le attività svolte all'interno del mercato europeo: un'imposizione dello Stato di residenza, un'imposizione opzionale con base imponibile comune consolidata (CCTB), un'imposta europea sulle società e una base imponibile obbligatoria completamente armonizzata.

Nel 2004 è stato istituito ulteriore un gruppo di lavoro, il cui lavoro si è concretizzato in una proposta¹⁰⁴ presentata dalla Commissione al Consiglio per la predisposizione di una Direttiva per una «*Common Consolidated Corporate Tax Base*» (CCCTB). Tale proposta comportava che le imprese potessero usufruire, tra l'altro, di uno sportello unico, un'unica amministrazione fiscale, presso il quale presentare le loro richieste di rimborso attraverso le dichiarazioni. Le società potessero inoltre consolidare tutti gli utili e le perdite registrati nell'UE rivolgendosi a tale sportello. Gli Stati membri secondo tale proposta avrebbero mantenuto il loro diritto sovrano di determinare l'aliquota relativa all'imposta sulle società. Il Parlamento europeo ha approvato una Risoluzione legislativa al riguardo nell'aprile 2012, ma tale proposta non ha ottenuto l'approvazione per una Direttiva.

La Commissione ha presentato una strategia per rilanciare della proposta nel 2016 per dare nuovo impulso alle discussioni nel Consiglio e ha preferito

¹⁰² SEC(2001)1681.

¹⁰³ Comunicazione del 23 ottobre 2001, COM(2001)0582.

¹⁰⁴ Commissione europea 3 ottobre 2011, COM(2011)0121.

instaurare un processo in due fasi, differenziando la proposta concernente la base comune da quella riguardante gli elementi di consolidamento, con due connesse proposte di legge: una proposta relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società (CCTB)¹⁰⁵ e una proposta relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)¹⁰⁶.

La proposta dovrebbe includere una base imponibile comune societaria consolidata obbligatoria che però potrà essere introdotta gradualmente. Questa proposta, che si basa sui lavori dell'OCSE, permetterebbe inoltre di contrastare l'elusione fiscale eliminando i margini di manovra esistenti tra i diversi sistemi nazionali e limitando, in tal modo, i meccanismi attuali che consentono l'elusione fiscale.

Lo scenario è radicalmente cambiato quando l'OCSE, singoli Stati e l'Unione Europea hanno intrapreso un cammino per molti versi simile diretto a intensificare la lotta contro l'evasione e elusione fiscale internazionale in Europa, ciò portato ad un indebolimento del segreto bancario che ancora rappresenta punto fermo del sistema finanziario di alcuni Stati in questo contesto l'adozione delle WHT ha rappresentato un surrogato dello scambio di informazioni a cui sono tenuti i singoli Stati.

2.3.1 Imposizione fiscale equa, trasparenza fiscale e lotta contro l'elusione fiscale e la concorrenza fiscale sleale

A far seguito dal 2008, in conseguenza della crisi mondiale che ha investito anche l'Europa, sono tornate sotto i riflettori le problematiche collegate alla lotta contro l'elusione fiscale e una tassazione omogenea delle imprese. Si è così ridefinita come prioritaria la necessità maggiore trasparenza e ciò ha condotto ad una serie di misure sul miglioramento della trasparenza, rilasciate l'8 marzo 2015. Esse comprendono la Direttiva del Consiglio relativa allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale tra gli Stati membri¹⁰⁷ e la Comunicazione sulla trasparenza fiscale per combattere l'evasione e l'elusione fiscali¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Commissione europea 25 ottobre 2016, COM(2016) 685.

¹⁰⁶ Commissione europea 25 ottobre 2016, COM(2016) 683.

¹⁰⁷ Direttiva (UE) 2015/2376.

Sempre nel 2015 la Commissione ha anche varato un piano d'azione per un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea,¹⁰⁹ che prevede una completa riforma dell'imposizione fiscale per le imprese nell'UE allo scopo di combattere gli abusi fiscali, garantire entrate sostenibili e contribuire al migliorare il contesto imprenditoriale nel mercato interno.

Nel gennaio 2016 la Commissione ha presentato un pacchetto anti-elusione che comprende, tra le altre cose, una proposta di Direttiva del Consiglio riguardante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.¹¹⁰ Tale proposta si è trasformata in Direttiva del Consiglio del 12 luglio 2016,¹¹¹ recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

Sul fronte della trasparenza la Commissione nell'aprile 2016 ha proposto una modifica della direttiva 2013/34/UE in relazione alla comunicazione delle informazioni sull'imposta sul reddito da parte di talune imprese e succursali. La proposta impone alle imprese multinazionali (con un fatturato consolidato di almeno 750 milioni di EUR) di rendere pubbliche determinate informazioni, le quali vanno comunicate alle autorità fiscali.

I sistemi fiscali degli Stati membri devono essere conformi alla legislazione dell'UE in materia di aiuti di Stato. Nel quadro delle indagini in corso da parte della Commissione sui *ruling* fiscali per determinate imprese, il Parlamento europeo ha istituito la Commissione (temporanea) speciale sulle decisioni anticipate in materia fiscale (*tax ruling*) e altre misure analoghe per natura o effetto (la cosiddetta commissione TAXE) e la successiva commissione TAXE 2. Il mandato della commissione TAXE 2 è giunto al termine nell'agosto 2016.

Dal 2001, la Commissione segue il progetto relativo alla «tassazione dello Stato di residenza» per le PMI, che prevede che queste ultime possano calcolare i loro profitti (anche realizzati in altri Stati membri) sulla base delle

¹⁰⁸ COM(2015)0136.

¹⁰⁹ COM(2015)0302

¹¹⁰ COM(2016)0026.

¹¹¹ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016.

norme fiscali nazionali, loro familiari, dello Stato di residenza. Per quanto concerne l'eliminazione degli ostacoli fiscali agli investimenti transfrontalieri in capitale di rischio è stato istituito un gruppo di esperti, che nel 2010 ha presentato una relazione.

2.4 La tassazione delle persone fisiche

L'imposizione fiscale di chi lavora o è titolare di una pensione, ma vive o ha familiari a carico in un altro Stato, è sempre stata una questione controversa. Gli accordi bilaterali evitano la doppia imposizione in generale, ma non risolvono questioni quali l'applicazione dei vari sgravi fiscali esistenti nel Paese di residenza al reddito percepito nel paese di occupazione. Per garantire la parità di trattamento tra lavoratori residenti e non residenti, la Commissione ha proposto una Direttiva per l'armonizzazione delle disposizioni relative all'imposizione sui redditi in relazione alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (COM(79)0737), che prevedeva l'applicazione della tassazione nel paese di residenza. Dopo essere stata respinta dal Consiglio, la proposta è stata ritirata e la Commissione si è limitata a pubblicare una raccomandazione relativa ai principi da applicare al trattamento fiscale del reddito dei non residenti. Nel frattempo sono state avviati procedimenti nei confronti di alcuni Stati membri per discriminazione di lavoratori stranieri. La Corte di giustizia dell'UE ha stabilito nel 1993 (causa C-112/91) che uno Stato membro non può, in materia di riscossione delle imposte dirette, applicare a un cittadino di un altro Stato membro un trattamento meno favorevole di quello riservato a un proprio cittadino (cfr. causa C-279/93). In questo modo, l'integrazione nel settore delle imposte sulle persone fisiche è progredita grazie alle sentenze della Corte di giustizia piuttosto che alle proposte legislative. Nel 2016 la Commissione ha adottato una proposta di Direttiva¹¹² volta a migliorare gli attuali meccanismi di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione nell'Unione europea.

Per quel che concerne gli interessi bancari in linea di principio, il contribuente deve dichiarare gli interessi che ha percepito. In pratica, il libero

¹¹² COM(2016)0686.

movimento di capitali e l'esistenza del segreto bancario offrono possibilità di evasione fiscale. Taluni Stati membri impongono una ritenuta alla fonte sugli interessi. Tuttavia, quando nel 1989 la Germania ha introdotto una ritenuta alla fonte al modesto tasso del 10%, si è verificato un massiccio movimento di fondi verso il Lussemburgo, cosicché è stato necessario abolire temporaneamente l'imposta tedesca. Nello stesso anno, la Commissione ha presentato in un primo momento una proposta relativa a un sistema comune di ritenuta alla fonte sugli interessi con un'aliquota del 15%. La proposta è stata tuttavia successivamente sostituita da una nuova proposta intesa a garantire un'imposizione minima effettiva sui redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (con un'aliquota del 20%). Dopo lunghi negoziati è stato raggiunto un compromesso ed è stata adottata la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Essa è stata sostituita dalla direttiva 2014/107/UE, più ambiziosa, che, insieme alla direttiva 2011/16/UE, prevede un ampio scambio di informazioni tra le autorità fiscali.

2.3 La non discriminazione nelle imposte dirette.

Negative integration

Armonizzazione e non discriminazione sono due concetti estremamente connessi, come già detto, in quanto il primo, inteso come avvicinamento tra gli ordinamenti e le norme positive, contribuirebbe in maniera molto ampia alla effettiva esplicazione del secondo¹¹³.

La mancanza di una previsione analoga a quella dell'art. 110 TFUE ha reso l'intervento della Corte di giustizia ancora più significativo, di quanto non lo sia stato finora in relazione alle imposte indirette. La sua azione, attraverso la preziosa collaborazione degli organi giurisdizionali nazionali, e su impulso della Commissione europea ha giudicato in via pregiudiziale un'ampia serie di problematiche, sollevate di volta in volta dalle dinamiche del mercato interno.

¹¹³ R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, op cit, pag. 223.

La Corte ha in effetti teso tutta la propria azione alla *negative integration*, in altre parole progressiva rimozione degli ostacoli, ottenuta sottoponendo le disposizioni tributarie nazionali e convenzionali al vaglio dei principi di diritto dell'Unione, quali appunto il divieto di non discriminazione e le cosiddette libertà europee¹¹⁴.

Il punto centrale della *negative integration* va individuato nella seguente statuizione ripetuta continuamente in tutte sentenze in materia di imposizione diretta: «se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione, in particolare, astenendosi da qualsiasi violazione basata sulla cittadinanza».¹¹⁵

Il principio in questione per la prima volta è stato inserito in una causa promossa dalla Commissione contro il Regno Unito, sull'esercizio delle competenze riservate ad uno Stato in materia di immatricolazione di un peschereccio (C-246/89 del 4 ottobre 1991).

La Corte ricollegandosi ad alcune precedenti decisioni (sentenze 7 giugno 1988, Grecia/Commissione, causa C-57/86, e 21 giugno 1988, Commissione/Grecia, causa C-127/87), affermò che «gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario».

¹¹⁴ W SANDHOLTZ, A STONE SWEET, *European Integration and Supranational Governance*, New York, 1998 pag. 116; A. FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" nell'epoca dell'allargamento*; Report to the Study Conference: "I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata", Bologna 24-25 September 2004, pag 4 del dattiloscritto; LITWINCZUK H., *Taxation of cross-border workers and EC tax law*, in J. M. Mössner, *Taxation of workers in Europe*, Amsterdam, 2010, p. 76; P. PISTONE, *Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration*, in *Horizontal tax coordination by Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Amsterdam, 2012, p. 331 ss; TERRA B.J.M., WATTEL P.J., *European Tax Law*, cit. p. 38.

¹¹⁵ Cfr. CGUE *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, punto 36 e da ultimo 19 novembre 2015, *Hirvonen*, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, punto 28.

Il principio fu poi richiamato, questa volta proprio in materia di imposizione diretta, quasi quattro anni dopo (causa C-279/93), in una causa tra un cittadino belga, il sig. *Roland Schumacker*, contro l'amministrazione finanziaria tedesca (*Finanzamt Koeln-Altstadt*).

Il sig. *Schumacker* viveva in Belgio con la moglie ed i figli, ma per un certo periodo di tempo aveva svolto un'attività lavorativa subordinata in Germania, pur continuando a risiedere in Belgio. La signora *Schumacker* era disoccupata, per cui lo stipendio del marito costituiva la totalità del reddito familiare.

Per effetto delle disposizioni tributarie tedesche vigenti all'epoca, nei confronti dei «non residenti» l'imposta sulla retribuzione si considerava definitivamente assolta con la trattenuta alla fonte effettuata ogni mese dal datore di lavoro. Il sig. *Schumacker* non fruiva quindi dell'agevolazione fiscale dello «*splitting*» a favore dei lavoratori coniugati e non aveva la possibilità di detrarre le spese di carattere previdenziale (premi di assicurazione vecchiaia, malattia o invalidità), che eccedevano gli importi forfettari previsti nella tariffa impositiva.

La Corte non esitò a statuire che l'esercizio da parte degli Stati membri della competenza in materia di imposte dirette non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario, per cui risolse la questione nel rilevare una discriminazione ai sensi dell'art. 48 (ora 39) sulla libera circolazione delle persone, atteso che ai lavoratori dipendenti domiciliati in Germania veniva accordato un trattamento fiscale più favorevole rispetto ad uno stesso lavoratore dipendente residente, però, in un altro Stato membro, che «...trae il proprio reddito totalmente o quasi esclusivamente dall'attività svolta nel primo Stato (Germania) e non percepisce nel secondo Stato (Belgio) redditi sufficienti per esservi soggetto ad un'imposizione che consenta di prendere in considerazione la sua situazione personale e familiare...»

2.5 La portata degli interventi della Corte di Giustizia

In materia fiscale la portata discriminatoria di una normativa nazionale può impattare in modo particolare: la libertà di stabilimento, di cui all'art. 49 TFUE, che oltre a riguardare le persone fisiche si estende anche alle persone giuridiche e alle loro agenzie, succursali e filiali; la libertà di prestazione dei servizi, di cui all'art. 56 TFUE; la libertà di circolazione dei lavoratori nei Paesi dell'Unione, di cui all'art. 45 TFUE; nonché di libera circolazione dei capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri, che si estende anche al di fuori dei confini dell'Unione, di cui all' art. 63 TFUE.

Il primo ostacolo concettuale che la Corte ha dovuto superare era costituito dal fatto che gli Stati, in conformità alla prassi delle convenzioni internazionali discriminano i contribuenti sulla base della loro residenza, tassando i residenti sul reddito mondiale e i non residenti per il solo reddito nello Stato della fonte. Non sempre pertanto è possibile individuare una discriminazione palesemente operante contro una delle quattro libertà fondamentali o contro il divieto di discriminazione, che funge da raccordo tra i vari diritti, in quanto le norme fiscali si basano sul diverso concetto di residenza, che non afferisce direttamente al divieto di «discriminazione». Da ciò deriva l'impossibilità di mettere in discussione direttamente la discriminazione effettuata sulla base della residenza fiscale in quanto avrebbe equivalso a contestare la legittimità dell'impianto sul quale si appoggia l'intero diritto tributario internazionale.¹¹⁶

Per questo motivo la Corte ha dovuto individuare accanto alla figura della discriminazione palese (*overt discrimination*) la figura della discriminazione occulta (*covert discrimination*).

La Corte di giustizia, in conseguenza di ciò, ha spostato il baricentro del sindacato, passando dalla discriminazione vera e propria a un giudizio

¹¹⁶ GREGGI M. – SIDOTI M.R., *The role of taxation in the Mediterranean Financial integration*, in *Financial integration, A focus on the Mediterranean Region*, Springer- Verlag Berlin 2013 p. 95-116; P. LAROMA JEZZI, *I crescenti vincoli, interni e sovranazionali , alla potestà legislative in materia tributaria*, in *Corriere tributario* n. 7/2015, p. 531-532.

sull'impatto sulle libertà:¹¹⁷ l'analisi non si arresta alla verifica della sussistenza o meno di profili discriminatori nella differenza di trattamento tra soggetti residenti e non residenti, ma va oltre a verificare la sussistenza di una restrizione delle libertà fondamentali, previste dal Trattato. La Corte utilizza i due approcci - non discriminazione e non restrizione – utilizzando di volta in volta, quello più appropriato.

Sin dalla sentenza *Avoir fiscal* del 1986¹¹⁸ viene indicata la soluzione come possibile e successivamente sviluppata nel caso *Schumacker*.¹¹⁹ Nel paragrafo 33 di tale pronuncia i giudici sostengono che occorre la compresenza di alcune condizioni affinché le situazioni di un residente e di un non residente siano paragonabili, ma ricorrendovi al fine di garantire la libertà di circolazione delle persone vanno riconosciute sia ai residenti che ai non residenti le stesse agevolazioni fiscali¹²⁰.

¹¹⁷ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pag. 161. La tendenza viene inaugurata con la sentenza *Saint Gobain*.

¹¹⁸ Cfr. CGUE sentenza, *Avoir Fiscal*, causa 270/83, EU:C:1986:37, Racc., pag. 273. 4 marzo 1986 Punto 19 “Anche se non si può escludere assolutamente che la distinzione a seconda della sede di una società oppure la distinzione a seconda della residenza di una persona fisica sia , in determinate circostanze , lecita in un campo come quello del diritto tributario , va detto nella fattispecie che le disposizioni fiscali francesi , per quanto riguarda la determinazione dell'imponibile ai fini dell'imposta sulle società , non distinguono affatto le società aventi la sede sociale in Francia dalle succursali e agenzie situate in Francia di società che abbiano sede all'estero . a norma dell' art . 209 del *code general des impots* , entrambe le categorie sono soggette ad imposta per i profitti realizzati in aziende gestite in Francia , ad esclusione di quelli realizzati all'estero o attribuiti alla Francia da un trattato sulla doppia imposizione.”

¹¹⁹ CGUE 14 febbraio 1995, *Schumacker*, causa C-279/93, EU:C:1995:31, Racc. pag. I-00225

¹²⁰ “33. Occorre pertanto la compresenza di tre condizioni affinché le situazioni di un residente e di un non residente siano paragonabili ai sensi dell'eccezione Schumacker. Due di queste condizioni riguardano lo Stato di residenza, mentre la terza condizione riguarda lo Stato dell'occupazione. Quando le tre condizioni sono soddisfatte, lo Stato dell'occupazione è tenuto ad accordare,

Si tratta di un passaggio tecnico di notevole importanza, perché riporta il concetto di non discriminazione nell'alveo della tutela delle libertà fondamentali -di libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali – permettendo, proprio grazie a questo passaggio concettuale, di fondare le ragioni dell'intervento in ambito di fiscalità diretta sul primato delle disposizioni dell'Unione rispetto a quelle dei singoli ordinamenti.

Questo da una parte evidenzia il valore strumentale del principio di non discriminazione rispetto agli intenti di uniformazione del mercato interno e dall'altro comporta concettualmente un sensibile allargamento dell'ambito di applicazione del sindacato sulla compatibilità tra norme tributarie interne e diritto dell'Unione.

Gli interventi della Corte, dopo qualche difficoltà iniziale sono divenuti nel tempo sempre più incisivi, con il progressivo passaggio dall'impiego prevalente del principio di non discriminazione all'impiego prevalente del

tanto ai non residenti quanto ai residenti, le stesse agevolazioni fiscali legate alla loro situazione personale e familiare.

a) Condizioni legate allo Stato di residenza

34. Le due condizioni sono collegate, nel senso che la seconda deriva dalla prima: è necessario che il soggetto passivo non percepisca redditi significativi nel suo Stato di residenza, per cui quest'ultimo non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare.

35. In applicazione del diritto tributario internazionale, tali agevolazioni debbono, in linea di principio, essere accordate dallo Stato di residenza. Pertanto, il fatto che il soggetto passivo non percepisca redditi sufficienti in tale Stato ha come conseguenza che la sua situazione personale e familiare non sarà presa in considerazione da nessuno Stato, se ci si attiene al principio per cui è allo Stato di residenza che spetta valutare tale situazione .

b) Condizione legata allo Stato dell'occupazione

36. Con grande logica la Corte esige altresì che il soggetto passivo «tragga la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione» .”

La dottrina definisce non residenti *Schumacker* i soggetti ai quali è possibile riconoscere tali agevolazioni.

divieto di restrizione, che è uno strumento concettuale molto più efficace ai fini della rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato comune.

Nel famoso caso *Hughes de Lysterie du Saillant* la Corte è andata persino oltre, stabilendo che la disposizione tributaria era in contrasto non solo con gli articoli relativi alla libertà di stabilimento, ma anche con l'attuale art. 21 TFUE, rendendo evidente la possibilità di tutela direttamente attraverso il diritto di residenza, al posto del solo utilizzo delle libertà fondamentali dell'Unione.

La prima sentenza, in ordine temporale, che affronta la materia dell'imposizione fiscale, mettendo in rilievo il principio di non discriminazione, è quella relativa al caso *Avoir fiscal* di cui sopra¹²¹.

Da questa sentenza ad oggi vi sono stati diversi interventi che hanno individuato sostanzialmente tre tipi di discriminazione: la *overt discrimination*, la *covert discrimination* e la *reverse discrimination*.

- La *overt discrimination* si realizza attraverso una discriminazione diretta discendente da nazionalità e cittadinanza del soggetto, persona fisica o giuridica che sia. Vi rientrano le espresse violazioni alla libertà di stabilimento cui all' art. 49 TFUE dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro, o all'art. 54 TFUE, che equipara le società stabilite in un paese della Comunità, conformemente alla legislazione di questo Stato, a quelle nazionali; alla libertà di prestazione dei servizi, ex art. 56 TFUE, alla libertà di circolazione dei lavoratori nei Paesi dell'Unione, ex art. 45 TFUE, nonché di libera circolazione dei capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri, ex art. 63 TFUE.

- La *covert discrimination* ovvero discriminazione che *by the application of other criteria of differentiation lead in fact in the same result*, si verifica quando, pur non venendo direttamente in considerazione la cittadinanza o la nazionalità del soggetto interessato, lo Stato opera una discriminazione

¹²¹ Cfr. CGUE sentenza, *Avoir Fiscal*, causa 270/83, EU:C:1986:37, , Racc., pag. 273. 4 marzo 1986.

basandosi su elementi di portata differente, quali possono essere la residenza o la sede di svolgimento dell'attività.¹²²

La discriminazione, in effetti, non necessariamente si deve manifestare in maniera aperta,¹²³ bensì può derivare da una norma che solo in apparenza non sia in contrasto con il principio di non discriminazione, o ancora da una norma che in combinazione con altre può dare luogo a risultati discriminatori, o può consistere anche in una modalità di applicazione di una imposta comunque dovuta¹²⁴ e può anche essere presente in una disposizione contenuta in convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Nella sentenza *Compagnie de Saint Gobain*¹²⁵, in materia fiscale, è stato individuato questo effetto pregiudizievole in una norma che vietava parità di trattamento tra i dividendi percepiti da una stabile organizzazione (*branch*) e i dividendi percepiti da società residenti.

¹²² Cfr. CGUE sentenze 23 febbraio 1994, *Scholz*, causa C-419/92, EU:C:1994:62, punto 7 : «Risulta da una giurisprudenza costante (v., in particolare, sentenza 10 marzo 1993, causa C-111/91, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-817, punto 9) che l'art. 48 del Trattato vieta non solo le discriminazioni palesi, in base alla cittadinanza, ma anche quelle dissimulate che, fondandosi su altri criteri, pervengano comunque allo stesso risultato.»

¹²³ F. AMATUCCI, *op cit.* pag. 123-127.

¹²⁴ E' stata dichiarata sproporzionata la normativa di uno Stato membro che impone il recupero immediato dell'imposta relativa alle plusvalenze latenti realizzate nell'ambito della sua competenza fiscale con il trasferimento della sede amministrativa effettiva di una società al di fuori del suo territorio, a causa dell'esistenza di misure lesive della libertà di stabilimento del recupero immediato di tale imposta. In proposito, la Corte ha considerato che occorre lasciare al soggetto passivo la scelta tra, da un lato, il pagamento immediato di tale imposta e, dall'altro, il pagamento differito dell'importo di detta imposta, se del caso corredato da interessi conformemente alla normativa nazionale applicabile (v., in tal senso, sentenze *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, ci, punti 73 e 85, nonché *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).

¹²⁵ Cfr. CGUE sentenza, 21 settembre 1999, *Compagnie de Saint Gobain*, causa C-307/97, EU:C:1999:438, Racc. pag. I-6161, punto 56 e 57.

La Corte non ha mai sostenuto, nella sua giurisprudenza la necessità che la discriminazione sia «manifesta» affinché si configuri una violazione del principio. Il criterio è semplicemente se una discriminazione esista¹²⁶.

D'altro caso è opportuno precisare che il binomio residente e non residente è nel tempo entrato in crisi. Il caso *Schumacker*¹²⁷ è quello che meglio evidenzia come la Corte, ad un certo punto, abbia chiarito che la posizione del residente e del non residente non sono totalmente assimilabili, ricorrendo al contrario notevoli motivi di distinzione tra le due situazioni. Quello che è necessario stabilire è in quali circostanze la situazione del non residente è assimilabile a quella del residente, permettendo di valutare l'eventuale discriminazione nell'ipotesi in cui sia presente un diverso trattamento normativo¹²⁸.

- La *reverse discrimination*, infine si realizza quando la norma nazionale produce un effetto discriminatorio nei confronti del cittadino residente nello Stato, penalizzandolo rispetto al cittadino non residente, spesso al fine di incentivare investimenti stranieri. La Corte spesso, non ha ritenuto che la discriminazione alla rovescia rientri nel proprio campo di azione, poiché si tratterebbe di questioni rientranti nella competenza dello Stato di appartenenza, in cui ad un costo immediato in termini di discriminazione potrebbe tuttavia corrispondere un incremento economico perlomeno a livello nazionale.

La discriminazione normalmente opera nei confronti dei soggetti sia fisici che giuridici «esterni», ma è possibile individuare all'interno della giurisprudenza della Corte anche ipotesi di discriminazione «interna», operata nei confronti dei propri cittadini, che godendo della libertà di circolazione dei lavoratori e di stabilimento producono reddito in un altro Stato.

¹²⁶ Cfr. CGUE conclusioni 27 gennaio 2011, *Tatu*, causa C-402/09, EU:C:2011:32, punto 26.

¹²⁷ CGUE sentenza 14 febbraio 1995, *Schumacker*, causa C-279/93, EU:C:1995:31, Racc. pag. I-00225.

¹²⁸ G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta. Note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, In *Rassegna tributaria*, n 4, luglio agosto 2000, pag. 1151 ss.

L'atteggiamento dei giudici rispetto a tale ipotesi richiede in limine che la situazione sia analoga rispetto a quella di qualsiasi soggetto che gode dei diritti sanciti dal Trattato,¹²⁹ ma ricorrendone gli elementi è proibito allo Stato frustrare la libertà di movimento dei propri cittadini verso un altro Paese.

Nel caso *Asscher*¹³⁰, per esempio viene affrontata la problematica di una discriminazione nei confronti di un cittadino dei Paesi Bassi, residente in Belgio, che era direttore di una società con sede nei Paesi Bassi e di un'altra società con sede in Belgio. Questi esercitava la propria attività in entrambi i Paesi, e pagava contributi nello Stato di residenza. Nel 1990 l'amministrazione Olandese applicava l'aliquota del 25% sul reddito prodotto, aliquota maggiore rispetto a quella applicata ai residenti, in quanto secondo l'ordinamento produceva nei Paesi Bassi meno del 90% del reddito globale. Secondo l'amministrazione la maggiorazione era dovuta a compensazione del mancato versamento dei contributi sociali e della mancata soggezione del reddito al principio della progressività. La Corte ha valutato anzitutto che la posizione di *Asscher* era analoga a quella di qualsiasi altro soggetto che godendo dei diritti sanciti dal Trattato aveva esercitato i propri diritti, ed è poi entrata nel merito,

¹²⁹ Nella sentenza *Eman*, (CGUE sentenza 12 settembre 2006, *Eman e Sevinger*, causa C-300/04, EU:C:2006:545, Racc. pag. I-8055, punto 58-61) ad esempio, la Corte ha chiarito che la discriminazione operata da uno Stato membro nei confronti dei propri cittadini può essere presa in considerazione dal diritto dell'Unione in determinate circostanze. La causa vedeva un cittadino olandese, residente in un Paese terzo, che possedeva diritto di voto attivo e passivo nelle elezioni del Parlamento europeo organizzate nei Paesi Bassi, ed un altro cittadino olandese, residente nelle Antille olandesi o ad Aruba, che non godeva di tale diritto. La Corte ha dichiarato che, sebbene allo stato attuale del diritto dell'Unione nulla ostava a che gli Stati membri definissero le condizioni per il diritto di voto attivo e passivo per le elezioni del Parlamento europeo, facendo riferimento al criterio della residenza sul territorio nel quale le elezioni erano organizzate, tuttavia il principio di parità di trattamento ostava a che i criteri scelti implicassero che fossero trattati in maniera diversa cittadini che si trovavano in situazioni comparabili, senza che tale diversità di trattamento fosse oggettivamente giustificata e questo secondo la Corte non era il caso.

¹³⁰ CGUE 27 giugno 1996, *Asscher*, causa C-107/94, EU:C:1996:25, Racc. pag. I-3089.

ritenendo che, secondo le norme degli accordi internazionali, il contribuente andava assoggettato alle norme di diritto internazionale tributario, per cui il reddito andava tassato nel Paese di produzione, mentre era esente in quello di residenza, anche se lo Stato di residenza era d'altro canto legittimato a prendere tale reddito in considerazione per calcolare l'aliquota sul restante importo, ai fini della progressività, non permettendo al soggetto di sfuggire, quindi, all'applicazione del principio della progressività tributaria. La Corte ha poi stabilito che le imposte dirette ed i contributi hanno natura completamente diversa e non possono essere tra loro compensate.

Ma moltissimi altri sono le ipotesi di discriminazioni operate dallo Stato di residenza, *home State*, nei confronti del soggetto che compia una determinata azione in un altro Stato avvalendosi della libertà fondamentale di circolazione e di stabilimento rispetto alla medesima azione compiuta da un soggetto residente.

Ulteriori esempi in tal senso si possono reperire nelle sentenze relative ai casi *ICI*,¹³¹ *Marks&Spencer*,¹³² *Cadbury Schweppes*¹³³ e venendo ai giorni nostri nel caso *National Grid Indus BV*¹³⁴ e *Commissione/ Germania*¹³⁵.

Ne emerge un quadro variegato che ha, d'altro canto, anche individuato dei limiti alle suddette libertà. Nella dialettica si è venuta a costituire una nutrita giurisprudenza, sempre in divenire, che ha definito contorni e caratteristiche dei suddetti limiti. Ogni sentenza rappresenta un tassello, che aggiunge sfumature, conferma o implementa concetti, nel contemperamento delle opposte esigenze d'integrazione dell'Unione e di tutela dell'interesse fiscale dei singoli Stati, che nelle imposte non armonizzate mantengono la propria sovranità.

¹³¹ CGUE sentenza 16 luglio 1998, *ICI*, causa C-264/96, EU:C:1998:370, Racc. pag. I-4695.

¹³² CGUE sentenza 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, causa C-446/03, EU:C:2005:763, Racc. pag. I-10837.

¹³³ CGUE sentenza 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, causa C196/04, EU:C:2006:544, Racc. 2006 I-07995.

¹³⁴ CGUE sentenza 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV*, causa C-371/10, EU:C:2011:785, Racc. 2011 I-12273.

¹³⁵ CGUE sentenza 16 aprile 2015, *Commissione/Germania*, causa C-291/13, EU:C:2015:230.

L'incisività del ruolo della Corte in tale armonizzazione negativa è comunque limitata per il fatto che è complesso trarre dalle pronunce, condizionate dall'analisi del caso pratico e delle singole normative nazionali, dei principi generali, che siano in grado di essere uniformemente applicati dagli Stati membri.

Autorevole dottrina ha a più riprese auspicato che intervengano nelle imposte dirette misure di armonizzazione o di coordinamento a livello normativo maggiori di quelle attualmente esistenti¹³⁶. Nonostante ciò la giurisprudenza creatasi ha lasciato il segno e definito punti fermi in una costruzione, come quella dell'Unione europea, del tutto peculiare, in cui si scrivono regole anche attraverso l'applicazione concreta, con un occhio attento alla sostanza delle operazioni realizzate, anche da un punto di vista economico, più che alla loro qualificazione giuridica¹³⁷. La Corte di Giustizia, attraverso il valore *erga omnes* delle proprie sentenze e la rigida applicazione della regola dello *stare decisis*, sia in senso verticale che orizzontale, e soprattutto attraverso

¹³⁶ In tema CALVO ORTEGA R., *Uguaglianza e non discriminazione*, op. cit., 2008, pag. 219 ss.. Su questi aspetti cfr, altresì, WATHELET M., *Direct taxation in EU law: integration or disintegration*, in EC TAX Review, 2004-1, pag. 3 ss.; F. VANISTENDAEL, *General report on the fundamental freedoms and national sovereignty in the European Union*, cit., pag. 216 ss.; A. FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" nell'epoca dell'allargamento*; Rapporto sulla conferenza di studio: "I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata", Bologna 24-25 Settembre 2004, p. 14 ss. del dattiloscritto; SEER R., *The jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences?*, in European taxation, p. 477; C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale*, in Enciclopedia giuridica Treccani, Rome, 2009, p. 4; G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in Materiali di diritto tributario internazionale e comparato (per una costituzione europea), a cura di M. Greggi, Ferrara, 2007, p. 145 ss.; G. MELIS, voce *Coordinamento fiscale nella UE*, in Enc. dir., Annali, I, Milan, 2007 p. 410 ss..

¹³⁷ Su questi aspetti cfr. P. SELICATO, *The concept of tax in the directives*, in The concept of tax, a cura di Peeters/ Barker/ Herrera Molina/ Van Raad, Amsterdam, 2007, pag. 227 ss.;

la definizione uno *standard* interpretativo originale e coerente nel tempo¹³⁸, ha funto da motore propulsivo per una omogeneizzazione interpretativa anche a livello nazionale.¹³⁹

2.6 Rule of reason e cause di giustificazione

La Corte di giustizia ha reiterato nel tempo il concetto che eventuali disparità di trattamento basate sulla normativa interna o su disposizioni convenzionali necessitano di una «giustificazione oggettiva» per poter essere mantenute in vigore. Ai sensi dell'articolo 52 TFUE rimane, in effetti, aperta la possibilità di prevedere un regime particolare che limiti la libertà di stabilimento del migrante alla luce di motivi di ordine pubblico, sicurezza e sanità mentre, ai sensi dell'art. 65 TFUE, è possibile limitare la libera circolazione di capitali. Non è, infatti, pregiudicato, ai sensi di tale ultimo articolo, il diritto degli Stati membri di applicare le disposizioni della legislazione tributaria, in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che si trovano nella stessa situazione, riguardo alla residenza e al luogo di collocamento del capitale, nonché di prendere tutte le misure che sono necessarie per impedire violazioni della norme fiscali o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

In particolare i motivi di ordine pubblico sono stati sviluppati come corollario del Principio di ragionevolezza *Rule of reason*. Tale valutazione avviene sempre naturalmente a valle del giudizio di comparabilità, una volta che il giudice abbia accertato che il contribuente non residente sia in una situazione comparabile a quella del contribuente residente, essa passa a verificare se il diverso trattamento possa giustificarsi alla base del principio di ragionevolezza e, in particolare, se possano applicarsi uno o più motivi imperativi di pubblico interesse, le cui declinazioni risultano essere ad oggi le seguenti esigenze di garantire :

- coerenza del sistema fiscale

¹³⁸ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, pag. 3 ss.

¹³⁹ Per una definizione delle modalità di giudizio della Corte di Giustizia europea si rinvia al paragrafo 1.5 dove è stata diffusamente trattata.

- prevenzione dell'elusione fiscale
- equilibrata ripartizione dei poteri impositivi
- effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi

Le libertà fondamentali garantite dal Trattato, pertanto, non sono libertà assolute, cui lo Stato non possa ragionevolmente porre dei limiti. Nel tempo si è costituita una nutrita giurisprudenza, che ha individuato delle plausibili limitazioni al principio di non discriminazione e alle sue estrinsecazioni attraverso la tutela delle libertà fondamentali.

In conformità con i criteri indicati nel fondamentale caso *Gebhard*¹⁴⁰ i provvedimenti che possono ostacolare o rendere particolarmente oneroso l'esercizio delle libertà debbono soddisfare quattro condizioni: anzitutto come indicato deve ricorrere un giustificato motivo imperativo di interesse pubblico, devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere idonei a garantire il perseguimento del fine perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento dello scopo stesso.

Si è così nel tempo definito il cosiddetto *test di proporzionalità* che si articola in tre diversi elementi che debbono essere oggetto di valutazione da parte del giudice

1) il primo elemento è relativo alla verifica dell'efficacia della misura, intesa come idoneità e adeguatezza a perseguire il fine che esso si propone di raggiungere, si tratta pertanto di una valutazione di tipo qualitativo.

2) il secondo è relativo alla verifica della necessità della misura, intesa come indispensabilità della medesima. La misura per essere necessaria non deve essere sostituibile con misure alternative ugualmente idonee a raggiungere il fine ma meno afflittive del libero scambio. Si deve trattare della misura più moderata tra tutti i mezzi possibili per raggiungere lo scopo prefisso.

3) il terzo è relativo alla verifica della proporzionalità in senso stretto della misura legislativa nazionale. Nel rispondere a tale criterio, la Corte soppesa i costi e i benefici derivanti dall'adozione dell'atto normativo ed accerta

¹⁴⁰ CGUE sentenza 30 novembre 1995, *Gebhard*, causa C-55/94, EU:C:1995:411, Racc. 1995 I-04165. Per un commento cfr. BROBERG M.P. & HOLST-CHRISTENSEN N., *Free Movement in the European Union*, Copenhagen, 2016, pag. 787 e ss.

che non vi sia una sproporzione fra questi. Raramente i giudici dell'Unione prendono in considerazione questo criterio del test, il quale viene generalmente utilizzato solo quando nella fattispecie al vaglio dei giudici siano coinvolti interessi primari, riconducibili al nucleo costitutivo dell'Unione. Questo terzo criterio richiede che l'interferenza nei diritti fondamentali sia in un rapporto adeguato con il significato e il peso del diritto fondamentale in maniera tale che il sacrificio del singolo sia in una relazione ragionevole con i vantaggi per la comunità

L'importanza del test di proporzionalità è tale che in diverse occasioni la Corte di giustizia è intervenuta valutando l'opportunità di alcune norme e suggerendo misure che più appropriate,¹⁴¹ proprio in ragione di una valutazione derivante dall'applicazione del *test di proporzionalità* che non risulta soddisfatto nell'ipotesi in cui la misura sia considerata eccessiva rispetto al risultato da conseguire o inadeguata a raggiungere lo scopo prefisso.

La Corte di giustizia nella strutturazione del giudizio segue una propria impostazione coerentemente applicata, seguendo una sequenza di accertamenti, logicamente successivi, i quali hanno permesso di definire uno standard interpretativo del tutto peculiare e costante nel tempo.¹⁴²

La prima verifica normalmente effettuata dalla Corte è relativa all'applicabilità di una delle libertà fondamentali alla fattispecie in oggetto e all'individuazione della libertà la cui violazione si assume debba essere protetta nella fattispecie concreta oggetto di analisi, scegliendo, nel caso in cui vi sia una concorrenza tra più possibilità, quella prevalente¹⁴³. La giurisprudenza della CGUE ha in diverse occasioni sottolineato come la protezione derivante dalle

¹⁴¹ Caso classico è rappresentato dalla sentenza 11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, EU:C:2004:138, Racc. pag. I-2409, in cui i giudici considerano eccessivamente penalizzante la disposizione esistente che tassa immediatamente tutti le azioni in uscita per la differenza tra il valore di mercato delle azioni ed il valore di acquisto e suggeriscono una misura minore come la tassazione nel caso di rientro nei cinque anni.

¹⁴² G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, cit., p. 205.

¹⁴³ CGUE 20 dicembre 2017, *Global Starnet*, causa C-322/16, EU:C:2017:985, punto 29.

libertà fondamentali si applicano ai cittadini europei a prescindere dal luogo di origine e dalla cittadinanza degli stessi.¹⁴⁴

Il secondo accertamento effettuato è relativo all'esistenza o meno di una discriminazione. I giudici verificano che la posizione del soggetto non residente sia concretamente comparabile con quella del soggetto residente, onde verificare la sussistenza o meno di una discriminazione. Una disparità di trattamento è ammissibile, in effetti, se riguarda situazioni che non siano oggettivamente ragguagliabili¹⁴⁵ e la confrontabilità di una situazione transfrontaliera con una situazione interna deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione¹⁴⁶.

Il terzo accertamento effettuato in sequenza attiene all'esistenza o meno di cause di giustificazione previste espressamente dal Trattato o individuate dalla giurisprudenza della Corte di giustizia per motivi imperativi di interesse generale. Occorre inoltre, in tale ipotesi, che detta disparità di trattamento sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo¹⁴⁷.

Passiamo ora ad analizzare i singoli criteri, così come la giurisprudenza della Corte di Giustizia ce li ha restituiti.

¹⁴⁴ Le norme sulle libertà si applicano «a qualsiasi cittadino comunitario, a prescindere dal luogo di origine e dalla cittadinanza dello stesso, che abbia usufruito del diritto alla libera circolazione dei lavoratori e che abbia esercitato un'attività lavorativa in un altro Stato membro». Cfr. CGUE sentenze 23 febbraio 1994, causa C-419/92, *Scholz*, EU:C:1994:62, punto 9 e 26 gennaio 1999, *Terhoeve*, causa C-18/95, EU:C:1999:22, punto 27.

¹⁴⁵ Sul punto cfr. CGUE sentenza 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, causa C-446/04, EU:C:2006:774, punto 167; 18 dicembre 2007, *Grønfjeldt*, causa C-436/06 EU:C:2007:820, punto 16.

¹⁴⁶ in tal senso, sentenze 25 febbraio 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punto 22; 6 settembre 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, punto 17, e 26 maggio 2016, *Kohll e Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 46.

¹⁴⁷ Sul punto vedi CGUE sentenze 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 29 e giurisprudenza citata, e 26 maggio 2016, *Kohll e Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, punto 49

2.6.1 Coerenza del sistema fiscale

La difesa delle amministrazioni di ogni singolo Paese ha spesso posto alla base delle proprie argomentazioni, a giustificazione dell'esistenza di un diverso regime per i soggetti non residenti, la necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale.

Si tratta di una motivazione che affonda le sue radici nella difficoltà delle Amministrazioni, non tanto di scambiare informazioni, quanto di paragonare sistemi di imposizione e procedimenti fiscali tra loro spesso profondamente differenti e in continua evoluzione¹⁴⁸.

Questa giustificazione è stata accolta dalla Corte di giustizia come fondante una restrizione delle libertà fondamentali, ma soltanto quando esista una stretta correlazione tra beneficio fiscale ed imposizione.

Nella storica sentenza Bachmann,¹⁴⁹ che ha rappresentato un momento di passaggio importantissimo perché ha inserito nel panorama del diritto europeo il concetto di coerenza fiscale come un'esigenza imperativa idonea a giustificare restrizioni alle libertà fondamentali¹⁵⁰, la Corte ha giustificato una normativa nazionale che subordinava la deducibilità di contributi per l'assicurazione contro la vecchiaia e la morte alla condizione che fossero versati nello Stato, basandosi sulla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale. In effetti, la scelta restrittiva si spiegava con l'esigenza di compensare la perdita di gettito fiscale, imputabile alla deduzione con l'imposta applicata sulle pensioni, sulle rendite e sui capitali dovuti dalle imprese di assicurazione, imposta non esigibile qualora queste ultime fossero stabilite all'estero. La coerenza del sistema fiscale richiedeva l'esistenza di un rapporto diretto tra

¹⁴⁸ Cfr. F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit., pag. 165.

¹⁴⁹ Sentenze CGUE 28 gennaio 1992, *Commissione/Belgio*, causa C-300/90, EU:C:2011:219, Racc. pag. I-305 ss. e 28 gennaio 1992, *Bachmann*, causa C-204/90, EU:C:1992:35, Racc. pag. I-276.

¹⁵⁰ B. J. M. TERRA, P. J. WATTEL, *European Tax Law*, cit. pag. 922; P. PISTONE, *The impact of Community law on tax treaties*, London, 2002, pag. 111.

concessione della deduzione e tassazione della pensione. Stesso riconoscimento del limite della coerenza è avvenuto nella successiva sentenza Commissione/Belgio, di poco successiva.¹⁵¹

Con la sentenza *Wielockx*¹⁵² questo orientamento è stato riesaminato, giungendo a ricomprendere anche la disciplina delle convenzioni contro le doppie imposizioni come elemento fondamentale alla luce del quale è possibile effettivamente offrire un giudizio complessivo e valutare la coerenza o meno del sistema¹⁵³; questo ha portato ad un ribaltamento della pronuncia in quanto si supera l'argomentazione legata alla stretta correlazione tra deduzione e tassazione (che esiste in quanto sono applicate all'intento del territorio dello stesso Stato e relative allo stesso soggetto), poiché la coerenza è garantita dall'esistenza di una convenzione bilaterale conclusa con uno Stato membro¹⁵⁴.

Nella giurisprudenza successiva, l'esigenza della coerenza fiscale è stata oggetto di ulteriori interpretazioni che ne hanno ridotto la portata giustificatrice.

In alcune pronunce la Corte ha valorizzato la necessità di un legame diretto tra la concessione dell'agevolazione e il suo finanziamento, escludendo la possibilità di invocare la coerenza fiscale ogniqualvolta tale legame non fosse

¹⁵¹ CGUE sentenza 28 gennaio 1992, *Commissione/Belgio*, cit.

¹⁵² CGUE sentenza 11 agosto 1995, *Wielockx*, causa C-80/94, EU:C:1995:271, Racc. pag. I-2493

¹⁵³ Il caso *Wielockx* affronta la questione relativa alla legittimità del rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria olandese alla deduzione delle somme accantonate a fini pensionistici da parte di un soggetto residente in Belgio, ma svolgente attività di lavoro autonomo in Olanda. La motivazione della coerenza fiscale in questa sentenza non è accolta perché l'Olanda non può applicare una tassazione alla fonte non per il fatto che il fondo pensione non residente nel suo territorio, ma perché la convenzione contro le doppie imposizioni esclude la tassazione alla fonte. «La coerenza fiscale non è quindi affermata a livello di uno stesso soggetto, sulla base di una correlazione rigorosa tra la deducibilità dei contributi e l'imponibilità delle pensioni, bensì si sposta su un altro livello, vale a dire quello della reciprocità delle norme applicabili negli Stati contraenti» (CGUE sentenza 11 agosto 1995, *Wielockx*, cit. punto 24)

¹⁵⁴ J. ARRESE - F. ROCCATAGLIATA, *La Corte di Giustizia ci ripensa: la coerenza del sistema fiscale non può giustificare i trattamenti discriminatori nei confronti dei non residenti*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1996, pagg. 683-699.

ravvisabile¹⁵⁵, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa fiscale oggetto di analisi.¹⁵⁶

In altre pronunce la Corte ha subordinato l'applicazione della coerenza fiscale alla condizione che i due elementi riguardino lo stesso contribuente per una stessa imposizione fiscale.¹⁵⁷ Nelle cause definite con le citate sentenze *Bachmann e Commissione/Belgio* tale collegamento esisteva, poiché il contribuente e l'imposta impattata erano i medesimi.¹⁵⁸ Invece, quando un tale legame diretto è mancato, perché sono state considerate, per esempio, imposte distinte o il trattamento fiscale di soggetti passivi diversi, la Corte ha respinto l'argomento. La mancanza di una diretta connessione tra la disposizione discriminatoria e l'interesse fiscale protetto per esempio ha portato i giudici della Corte di Giustizia a considerare incompatibile con il diritto di stabilimento una normativa vigente in Olanda, che prevedeva nella tassazione diretta

¹⁵⁵ Nella sentenza CGUE 14 novembre 1995, *Svensson*, causa C-484/93, EU:C:1995:379, Racc. pag. I-3955, punto 15, la Corte ha escluso l'esistenza di un legame diretto tra la concessione ai mutuatari di un abbuono di interessi per l'acquisto di un alloggio, da un lato, e il suo finanziamento tramite l'imposta percepita sugli utili degli istituti finanziari, dall'altro. Vedi anche CGUE sentenze 16 luglio 1998, *ICI*, causa C-264/96, Racc. pag. I-4695, punto 29; 7 settembre 2004, *Manninen*, causa C-319/02, EU:C:2004:484, Racc. pag. I-7477, punto 42; 23 febbraio 2006, *Keller Holding*, causa C-471/04, EU:C:2006:143, Racc. pag. I-2107 punto 40; 1o luglio 2010, *Dijkman e Dijkman-Lavaleije*, causa C-233/09, EU:C:2010:397, punti 54 e 55, e 26 maggio 2016, *Kohll e Kohll-Schlessler*, causa C-300/15, EU:C:2016:361, punto 60.

¹⁵⁶ CGUE sentenze 7 settembre 2004, *Manninen*, cit., punto 43, e 28 febbraio 2008, *Deutsche Shell*, causa C-293/06, EU:C:2008:129, Racc. pag. I-1129, punto 39.

¹⁵⁷ Cfr. CGUE sentenze 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome*, causa C-182/08, EU:C:2009:559, Racc. pag. I-08591 e 18 settembre 2003, *Bosal*, causa C-168/01, EU:C:2009:559, Racc. pag. I-9409, punto 30 e giurisprudenza ivi citata.

¹⁵⁸ In tal senso tra gli altri CGUE 12 dicembre 2002, *De Groot*, causa C-385/00, EU:C:2002:750, punto 109.

un'aliquota maggiorata per i non residenti, giustificata con il fatto che tali soggetti non versavano contributi al sistema di sicurezza sociale nazionale¹⁵⁹.

Un esempio altro classico è rappresentato dalla sentenza *Verkooijen*¹⁶⁰. La sentenza riguardava un cittadino olandese, il quale si è visto rifiutare l'esenzione fiscale sui primi 2000 fiorini di dividendo percepito da una società Belga, poiché i dividendi da lui riscossi non erano stati a loro volta assoggettati alla relativa imposta olandese e quindi secondo l'amministrazione olandese non vi era un collegamento diretto tra concessione dell'esenzione e gettito d'imposta affluito all'erario olandese.

La Corte ha negato l'applicabilità del principio di coerenza del sistema fiscale poiché non esisteva alcun legame diretto «tra la concessione agli azionisti residenti nei Paesi Bassi di un'esenzione in materia di imposta sul reddito per i dividendi riscossi e l'assoggettamento ad imposta degli utili delle società aventi sede in altri Stati membri».

Secondo la Corte non vi era pertanto un diretto collegamento tra il livello di tassazione societaria e quello di esenzione del contribuente.

I giudici dell'Unione non hanno mai chiarito perché la coerenza fiscale debba essere considerata inconciliabile se due tasse separate o due differenti contribuenti sono coinvolti. Da un punto di vista di entrate tributarie potrebbe sembrare irrilevante la valutazione se il legame tra deduzione e tassazione è realizzato da un singolo contribuente o dai pagamenti da un contribuente ad un altro. Quel che preme ai giudici sembra essere però più una coerenza di tipo giuridico che di tipo economico.

¹⁵⁹ CGUE sentenza 27 giugno 1996, *Asscher*, Racc. causa C-107/94, EU:C:1996:251, Racc. pag. I-3089, punto 58-61. La necessità di un «nesso diretto» tra lo sgravio fiscale effettuato da una società per le perdite subite da una delle società controllate, residente nel Regno Unito, da un lato, e l'imponibilità degli utili delle controllate aventi sede fuori del Regno Unito è stata considerata dalla Corte condizione indispensabile per l'ammissibilità della causa di giustificazione della coerenza fiscale nella sentenza CGUE 16 luglio 1998, *ICI*, cit., punto 29.

¹⁶⁰CGUE sentenza 6 giugno 2000, *Verkooijen*, causa C-35/98, EU:C:2000:294, pag. I-04071.

Nella sentenza *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*¹⁶¹, per esempio, i giudici hanno accettato la giustificazione della coerenza fiscale per via proprio del nesso diretto tra elementi del meccanismo fiscale, che, dopo aver consentito di prendere in considerazione le perdite subite da una stabile organizzazione situata in uno Stato diverso da quello in cui è stabilita la società dalla quale dipendeva la suddetta stabile organizzazione, ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito di tale società, prevedeva una reintegrazione fiscale delle perdite stesse allorché la stabile organizzazione citata realizzasse un profitto. La reintegrazione, pertanto, costituiva il complemento logico della deduzione precedentemente accordata.

Una tra le ultime sentenze che affrontano con chiarezza i passaggi argomentativi è quella relativa al caso *Bechtel*, del giugno 2017¹⁶², riguardante una discriminazione operata dall'amministrazione fiscale tedesca nei confronti di una contribuente, la signora *Bechtel*, che lavora per un'amministrazione pubblica di uno Stato membro, la Francia, ma è residente in un altro Stato membro, la Germania, alla quale, secondo la convenzione esistente tra i due Paesi, versa le imposte, cumulando tale reddito con gli altri. La questione in particolare afferisce alla possibilità di dedurre dalla base imponibile dell'imposta sul reddito nel suo Stato membro di residenza i contributi versati a un regime pensionistico e di assicurazione per la malattia, trattenuti dal datore di lavoro nello Stato membro di impiego, esattamente come avviene per gli analoghi contributi versati al regime previdenziale del suo Stato di residenza. La Corte rinviene una violazione della libera circolazione dei lavoratori di cui all'art. 45 TFUE la quale potrebbe dissuadere una persona fisica ad accettare un lavoro in un Paese diverso da quello di residenza. Tale violazione sarebbe stata giustificabile solo nel caso in cui si fosse trattato di una situazione non comparabile, perché oggettivamente differente o per la ricorrenza di un motivo imperativo di interesse generale, ma tali ipotesi, a valle di un'attenta e dettagliata analisi, vengono escluse dai giudici della suprema Corte.

¹⁶¹ CGUE sentenza 23 ottobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, causa C-157/07, EU:C:2008:588 punti 42-45.

¹⁶² CGUE sentenza 22 giugno 2017, *Bechtel*, causa C-20/2016, EU:C:2017:488.

Questa sentenza rientra nel filone giurisprudenziale dei cosiddetti «*non residenti Schumacker*¹⁶³» e della tutela esistente per quei soggetti che, pur non acquisendo lo *status* di residenti di un certo Stato, vi producono tutto o quasi il loro reddito.

L'amministrazione tedesca ha cercato di utilizzare la giustificazione della coerenza fiscale, basandosi sull'esigenza di garantire che l'aliquota non venga ridotta con la deduzione dei contributi e sulla necessità di mantenere un nesso diretto tra imposizione dei redditi e deduzione dei relativi contributi. I giudici, hanno al contrario statuito che non vi è alcun nesso diretto tra il metodo di esenzione con riserva di progressività e il rifiuto di prendere in considerazione i contributi che hanno un nesso diretto con i redditi esenti. «Infatti, l'effettività della progressività dell'imposta sul reddito nello Stato membro di residenza, perseguita dal metodo dell'esenzione con riserva di progressività, non è subordinata al fatto che la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente sia limitata alle spese legate ai redditi tassati in tale Stato membro»¹⁶⁴

2.6.2 Misure atte ad evitare elusione ed evasione

Altra motivazione utilizzata dai governi degli Stati membri per giustificare un trattamento differenziato è quella delle misure atte ad evitare la riduzione delle entrate o a eliminare le condizioni che favoriscono l'elusione e l'evasione fiscale. La Corte di giustizia raramente utilizza l'espressione «elusione fiscale», avvalendosi quasi esclusivamente di quella di «evasione

¹⁶³ Il concetto di non residenti Schumacker trae origine dalla sentenza CGUE sentenza 14 febbraio 1995, *Schumacker*, causa C-279/1993, EU:C:1995:31; per un commento, H. LITWINCZUK, *Taxation of cross-border workers and EC tax law*, in *Taxation of Workers in Europe*, a cura di Moessner M., 2008 EATLP Congress, Cambridge 10-12 July 2008, Amsterdam 2010, pag. 78-90.

¹⁶⁴ CGUE sentenza 22 giugno 2017, *Bechtel*, cit., punto 77.

fiscale», di «abuso del diritto» e di «frode». Ma spesso i termini sono usati per indicare delle ipotesi di «elusione fiscale»¹⁶⁵.

Dall'analisi della giurisprudenza emerge che può essere invocata, per giustificare restrizioni alla libera circolazione dei capitali fra gli Stati membri¹⁶⁶ e rappresenta un motivo imperativo di interesse generale, idoneo a giustificare normative tali a restringere le libertà fondamentali garantite dal Trattato,¹⁶⁷ anche se non può essere considerata di per sé sola un motivo sufficiente¹⁶⁸.

Tuttavia, perché la restrizione alle libertà dell'Unione possa essere giustificata, occorre che la misura nazionale sia considerata idonea a raggiungere l'obiettivo perseguito, e che non vada oltre quanto strettamente necessario per raggiungerlo, conformemente al principio di proporzionalità¹⁶⁹.

Al fine di verificare che sussista un intento fraudolento di evasione le autorità nazionali non debbono limitarsi alla sola applicazione di criteri generali, individuando dei criteri automatici, ma al contrario debbono verificare

¹⁶⁵ G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2008, pag. 87.

¹⁶⁶ CGUE sentenza 26 settembre 2000, *Commissione/Belgio*, cit. punti 38, e 39.

¹⁶⁷ Cfr. CGUE sentenze 16 luglio 1998, *ICI*, cit., punto 26; 8 marzo 2001, *Metallgesellschaft*, cause riunite C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, Racc. pag. I-1727; 21 novembre 2002, *X e Y*, causa C-436/00, EU:C:2002:704, Racc. pag. I-10829, punto 61; 12 dicembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00, EU:C:2002:749, Racc. pag. I-11779, punto 37.

¹⁶⁸ Cfr. sentenze 7 settembre 2004, *Manninen*, cit., punto 49; 14 settembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, causa C-386/04, EU:C:2006:568, Racc. pag. I-8203, punto 59, e 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome*, cit., punto 82.

¹⁶⁹ Cfr. da ultimo CGUE sentenza 5 ottobre 2016, *Maya Marinova*, causa C-576/15, EU:C:2016:74015, punto 44 e seguenti. A ritroso nel tempo si possono citare le sentenze maggio 1997, *Futura Participations SA and Singer*, causa C-250/95, EU:C:1997:239, Racc. pag. I-2471; 16 luglio 1998, *ICI*, cit.; 21 novembre 2002, *X e Y*, cit.; 11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, EU:C:2004:138, Racc. pag. I-2409; 12 settembre 2006, C-196/04, 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, cit..

in maniera concreta caso per caso con una valutazione complessiva dell'operazione¹⁷⁰.

Nel caso *De Laysterie du Saillant*¹⁷¹, ormai considerato classico in materia di *exit taxation*, la Corte ha affrontato la questione relativa ad un cittadino francese che si era trasferito in Belgio, recando con se una consistente somma di azioni di una compagnia francese ed era stato assoggettato a tassazione per la differenza tra il valore di mercato delle azioni ed il valore di acquisto.

Il governo francese in quell'occasione aveva utilizzato solo una giustificazione: il bisogno di prevenire gli abusi da parte degli azionisti francesi che si recavano temporaneamente all'estero al solo scopo di vendere le azioni in esenzione d'imposta, con l'intenzione di tornare successivamente in Francia. La Corte aveva stabilito che se questo era l'obiettivo delle misure si trattava di un obiettivo assolutamente sproporzionato, poiché finiva per colpire ogni emigrante, stesse o meno tentando di evadere la tassa sui *capital gains*, e sia che avesse sia che non avesse intenzione di tornare in Francia. Secondo la Corte una misura meno restrittiva sarebbe stata sufficiente, per esempio tassare gli emigranti in caso di rientro in Francia nei cinque anni.

Nel tempo sono stati fissati dei punti basilari. Anzitutto che la sola circostanza che un contribuente residente ricorra ai servizi di un prestatore di servizi non residente non può fondare una presunzione generale dell'esistenza di una pratica abusiva e giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato¹⁷².

¹⁷⁰ CGUE sentenza 10 novembre 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, causa C 126/10, EU:C:2011:718, punto 37.

¹⁷¹ CGUE 11 marzo 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, cit..

¹⁷² Cfr. sentenze 21 novembre 2002, *X e Y*, cit, punto 62; 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, cit, punto 50; 13 marzo 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04, EU:C:2007:161, Racc. pag. I-2107, punto 73; 17 gennaio 2008, *Lammers & Van Cleeff*, causa C-105/07, EU:C:2008:24, Racc. pag. I-173, punto 27; 5 luglio 2012, *SIAT*, causa C-318/2010, EU:C:2012:415, punto 38.

La Corte ha altresì dichiarato che un'eventuale agevolazione fiscale risultante, in capo a prestatori di servizi, dalla fiscalità poco elevata alla quale questi ultimi vengano assoggettati nello Stato membro nel quale sono stabiliti non può, di per sé, consentire ad un altro Stato membro di giustificare un trattamento fiscale meno favorevole dei destinatari dei servizi stabiliti in quest'ultimo Stato¹⁷³. E ancora di recente con una sentenza di marzo 2017¹⁷⁴ la CGUE è intervenuta per colpire una normativa che subordinava la concessione di vantaggi fiscali per la fusione transfrontaliera ad una previa autorizzazione, che veniva concessa solo attraverso la dimostrazione di valide ragioni economiche e l'assenza di frode o evasione fiscale, mentre in caso di fusione interna tali vantaggi venivano concessi in assenza di tale autorizzazione. La Corte non ha rilevato come valida la giustificazione della prevenzione della frode ed evasione fiscale, perché non è possibile ricorrere ad una presunzione generale di frode, senza obblighi per l'amministrazione di fornire prove dell'assenza di valide ragioni economiche o indizi di frode o di evasione fiscale.

La valutazione secondo i giudici della suprema Corte europea deve essere effettuata caso per caso, verificando che l'operazione sia esclusivamente volta a ottenere un vantaggio fiscale e non sia quindi posta in essere per valide ragioni economiche.

In conclusione, perché sia riconosciuta come giustificata da motivi di lotta all'evasione e all'elusione fiscale, una restrizione deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale¹⁷⁵.

¹⁷³ Cfr. CGUE sentenza *Eurowings Luftverkehr*, causa C-294/97, EU:C:1999:524 Racc. pag. I-7447, punto 44, nonché *Skandia e Ramstedt*, C-422/01, Racc. pag. I-6817, punto 52.

¹⁷⁴ CGUE sentenza *Euro Park Service* 8 marzo 2017, causa C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, punto 70.

¹⁷⁵ Cfr. sentenze 12 settembre 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, cit, punto 55; 13 marzo 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, cit., punto 74; 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-

2.6.3 Equilibrata ripartizione del potere impositivo

Un'ulteriore argomentazione utilizzata dalle amministrazioni per limitare l'applicazione del principio di non discriminazione, e di conseguenza divenuta oggetto di analisi da parte della giurisprudenza della Corte di giustizia, è quella legata alla necessità di assicurare un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri.

Nella storica sentenza *National Grid Indus*¹⁷⁶ la Corte ha considerato l'ipotesi relativa alla compatibilità con il trattato di una normativa olandese ai sensi della quale il trasferimento della sede amministrativa effettiva di una società di diritto nazionale in un altro Stato membro, che era nel caso di specie il Regno Unito, comportava l'immediata tassazione di una plusvalenza su cambi non ancora realizzata alla data del trasferimento della sede, mentre una siffatta plusvalenza era tassata in ambito nazionale solo se era effettivamente realizzata. Secondo i giudici tale differimento non poteva comportare che lo Stato membro di provenienza dovesse rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta le plusvalenze generate nell'ambito della sua competenza fiscale prima di tale trasferimento.

La motivazione territoriale dell'equilibrata ripartizione del potere impositivo può giustificare una restrizione, qualora la misura sia intesa a prevenire comportamenti capaci di compromettere il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale sulle attività svolte nel suo territorio¹⁷⁷ e trova la sua razionale motivazione nel fatto che le imposte dirette

388/14, EU:C:2015:829, punto 42; 21 dicembre 2016, *Masco Denmark e Damixa*, causa C-593/14, EU:C:2016:984 punto 44.

¹⁷⁶ CGUE, sentenza 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV*, causa C-371/10, EU:C:2011:785.

¹⁷⁷ CGUE sentenze 29 novembre 2011, causa C371/10, *National Grid Indus BV*, cit.; 29 marzo 2007, *Rewe Zentralfinanz*, causa C-347/04, EU:C:2007:194, Racc. pag. I-2647, punto 42; 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, causa C-446/03, EU:C:2005:763, Racc. pag. I-10837, punto 46; 18 luglio 2007, *Oy AA*, causa C-231/05, EU:C:2005:763, Racc. pag. I-6373, punto 54; 7 settembre 2004, *Manninen*,

non sono un tributo armonizzato all'interno dell'Unione, per cui rimane in capo ai singoli Stati la competenza, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione, a definire i criteri di ripartizione della loro competenza fiscale al fine di eliminare le doppie imposizioni, utilizzando lo strumento convenzionale o disponendo in maniera unilaterale¹⁷⁸.

In tal modo, la Corte ha sostanzialmente riconosciuto agli Stati membri il diritto di impedire ad un contribuente di spostare liberamente da uno Stato membro ad un altro utili o perdite senza riguardo al luogo in cui questi sono stati realizzati, eludendo così la ripartizione del potere impositivo.

Nella sentenza *National Grid Indus*, infatti, la Corte ha ritenuto lesiva della libertà di stabilimento la norma che prevedesse una tassazione immediata di plusvalenze latenti, al momento del trasferimento della residenza, perché sproporzionata rispetto all'obiettivo da tutelare, mentre ha considerato del tutto compatibile un differimento della riscossione al momento dell'effettivo realizzo della plusvalenza. Inoltre ha statuito che si dovesse tener conto solo delle plusvalenze che si sono generate sul territorio dello Stato membro fino al momento del trasferimento della residenza, non considerando quelle successivamente venute in essere, che dovranno essere assoggettate alla tassazione del Paese di destinazione. Lo Stato di provenienza mantiene pertanto un potere impositivo che potrà esercitare anche in un momento posteriore rispetto a quello del trasferimento della residenza.

La Corte in questa storica sentenza, che è considerata vero e proprio *leading case*¹⁷⁹ in tema di *exit taxation*¹⁸⁰, ha indicato delle linee guida molto chiare autorizzando dei meccanismi in cui le discipline nazionali prevedano la possibilità di optare per la tassazione immediata o differita al momento del

cit, punto 49; 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome*, cit., punto 82 e 21 gennaio 2010, 21 gennaio 2010, SGI, C-311/08, Racc. pag. I 487, punto 60.

¹⁷⁸ CGUE 21 maggio 2015, *Verder LabTec*, causa C-657/13, EU:C:2015:331, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata.

¹⁷⁹ G. CORASANITI, *La stabile organizzazione e l'exit taxation*, in Dir. prat. trib. n.1/2014, pag. 71 e ss.

¹⁸⁰ La problematica della compatibilità delle *exit tax* con l'ordinamento europeo risulta evidente sin dalla sentenza *De Lasteyrie du Saillant* citata.

realizzo, supportata in caso di necessità dal rilascio di apposita garanzia bancaria.

Tale orientamento è stato confermato anche nella successiva sentenza DMC, del gennaio 2014¹⁸¹, che, portando oltre il ragionamento è arrivata alla conclusione che l'obiettivo di mantenimento della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati possa giustificare la normativa di uno Stato membro che imponga la fissazione al valore di stima degli attivi di una società in accomandita semplice conferiti nel capitale di una società di capitali con sede sul territorio dello stesso Stato membro, con conseguente imponibilità delle plusvalenze latenti relative a tali attivi generati sul territorio, prima della loro effettiva realizzazione, qualora l'Amministrazione finanziaria «si trovi effettivamente nell'impossibilità di esercitare il proprio potere impositivo su tali plusvalenze al momento della loro effettiva realizzazione»,¹⁸² accertamento che i giudici dell'unione hanno rimesso al giudice nazionale. La Corte ha anche tenuto in attenta considerazione il rischio per la riscossione e ha considerato ammissibile sia il pagamento rateizzato dell'imposta sia la richiesta di una garanzia bancaria, che richiede una verifica del rischio effettivo di mancato recupero dell'imposta per essere richiesta.

Vanno da ultimo evidenziate, in tema di equilibrata ripartizione del potere impositivo, diverse pronunce con le quali la Corte ha chiarito che, anche se gli Stati membri sono liberi di fissare nelle convenzioni contro le doppie imposizioni elementi di collegamento che permettano di ripartire tra loro la competenza fiscale, tale ripartizione non gli consente però di limitare le libertà di circolazione garantite dall'Unione¹⁸³. Il limite che va verificato di volta in

¹⁸¹ CGUE sentenza 23 gennaio 2014, DMC, causa C-164/12, EU:C:2014:20.

¹⁸² CGUE sentenza 23 gennaio 2014, DMC, cit., punto 58.

¹⁸³ In tal senso, CGUE sentenze 12 dicembre 2002, *De Groot*, cit., punti 93 e 94; 19 gennaio 2006, *Bouanich*, C 265/04, EU:C:2006:51, punti 49 e 50, e del 12 dicembre 2013, *Imfeld e Garcet*, C 303/12, EU:C:2013:822, punti 41 e 42.

volta è che il regime sia tale da garantire la realizzazione dell'obiettivo senza eccedere quanto necessario per il suo conseguimento¹⁸⁴.

La sentenza *Bechtel*¹⁸⁵ rientra nel filone giurisprudenziale appena indicato, che analizza le convenzioni contro le doppie imposizioni. Lo Stato tedesco oltre alla giustificazione relativa alla coerenza del sistema fiscale sottopone all'attenzione dei giudici quella relativa alla ripartizione del potere impositivo. I giudici per verificarne la ammissibilità o meno rilevano che bisogna tenere in considerazione la convenzione franco-tedesca che dispone «che i redditi provenienti dalla Francia che, in forza della convenzione medesima, sono imponibili in tale Stato membro, percepiti dai residenti della Repubblica federale di Germania, sono esclusi dalla base imponibile tedesca, senza che questa regola limiti il diritto della Repubblica federale di Germania di tenere in considerazione, nel fissare la propria aliquota d'imposta, i redditi così esclusi. Infine, detta convenzione non prevede l'obbligo, per lo Stato che genera il reddito, di essere il solo a dover prendere in considerazione la situazione personale e familiare dei contribuenti che svolgono la loro attività economica in tale Stato membro e risiedono nell'altro Stato membro¹⁸⁶».

La repubblica tedesca ha liberamente accettato tale ripartizione del potere e il fatto di permettere la deduzione dei contributi non rimette in discussione la ripartizione del potere impositivo concordata in convenzione, non comporta alcuna rinuncia di competenza fiscale e non incide sulla sua competenza a tassare le attività svolte sul proprio territorio.

Lo Stato potrebbe essere svincolato dalla responsabilità di dover essere il solo a dover prendere in considerazione la situazione personale solamente nell'ipotesi in cui una convenzione lo prevedesse espressamente o se vi fosse la prova che la deduzione dei contributi fosse riconosciuta dallo Stato di impiego.

¹⁸⁴ Cfr. CGUE sentenze 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, cit, punto 53; 25 febbraio 2010, *X Holding*, causa C-337/08, EU:C:2010:89, punto 34; 22 giugno 2017, *Bechtel*, cit., punto 60.

¹⁸⁵ 22 giugno 2017, *Bechtel*, citata nel paragrafo 2.6.1 relativo alla Coerenza fiscale.

¹⁸⁶ CGUE sentenza 22 giugno 2017, *Bechtel*, cit., punto 67.

2.6.4 Effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi

L'ultima argomentazione presa utilmente in considerazione dalla Corte di Giustizia è relativa all'effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi. Si tratta di una motivazione concettualmente molto vicina a quella di tutela delle misure atte ad evitare il rischio di elusione ed evasione fiscale.

Questa giustificazione è stata per la prima volta considerata nel *leading case Cassis de Dijon*¹⁸⁷ in materia di imposte indirette, che ammise una limitazione delle libertà sulla base della motivazione relativa all'efficacia dei controlli fiscali.

Successivamente la suddetta causa di giustificazione è stata applicata in materia di tassazione diretta nel caso *Futura Participations SA and Singer*¹⁸⁸, che ha coinvolto una società di investimento francese e la sua stabile organizzazione situata in Lussemburgo. La stabile organizzazione, denominata Singer, secondo la legge lussemburghese aveva calcolato i profitti come una ripartizione dei redditi della Futura, il problema era sorto nel momento in cui la società aveva usato il medesimo metodo di calcolo per detrarre le perdite riportate negli anni precedenti. Secondo la normativa lussemburghese, in effetti, da un lato era consentito che i profitti fossero determinati sulla base della contabilità francese, ma in caso di riporto di una perdita esigeva che si utilizzasse una contabilità separata.

Il governo aveva sostenuto che per poter riportare le perdite era necessario che, in primo luogo, vi fosse un legame diretto tra le attività svolte in Lussemburgo e le perdite subite, in considerazione del principio di territorialità, e, in secondo luogo, che nell'esercizio in cui erano riportate le perdite fosse utilizzata una contabilità conforme alla normativa nazionale vigente, e che la contabilità relativa alla sede estera fosse tenuta presso la sede in questione, onde garantire l'effettività dei controlli fiscali.

¹⁸⁷ CGUE sentenza 20 febbraio 1979, *Rewe-Zentral AG*, causa C-120/1978, EU:C:1979:42, punto 8.

¹⁸⁸ CGUE sentenza 15 maggio 1997, *Futura Partpations SA and Singer*, cit.

La Corte di giustizia, chiamata a giudicare sul caso, ha preso atto dello squilibrio asimmetrico nel trattamento tra residenti e non residenti, ma ha ritenuto giustificate le restrizioni. In particolare in relazione alla problematica relativa alla tenuta differenziata di contabilità tra l'ipotesi di riporto delle perdite e degli utili, la Corte, dopo una premessa in ordine alla necessità dell'utilizzabilità di una giustificazione per motivi di interesse generale e solo nel caso che non eccedesse quanto fosse idoneo a garantire lo scopo perseguito, ha stabilito che era fondamentale che l'amministrazione lussemburghese avesse la possibilità di verificare che le perdite riportate fossero effettivamente corrispondenti all'attività svolta nel Paese.

L'aspetto di fondamentale rilevanza di tale pronuncia risiede nel fatto che la Corte ha riconosciuto, facendo leva sul concetto di territorialità, la compatibilità con il Trattato europeo di una norma che negasse il riporto delle perdite non collegabili direttamente con il proprio territorio. Accogliendo il legame territoriale la Corte è sembrata prendere atto della necessità di dover tener conto dei vincoli derivanti dalla coesistenza della sovranità fiscale degli Stati membri¹⁸⁹.

In queste sentenze dunque fortissimo è il legame con la tutela di una ripartizione del potere impositivo, ma in realtà nonostante questa giustificazione sia legata anche con la prevenzione delle frodi essa è dotata di una propria autonomia, che risiede nella necessità di garantire che i controlli fiscali siano possibili, che sussistano i documenti idonei per effettuarli e che le informazioni di cui necessita l'amministrazione finanziaria siano accessibili.

La Corte ha d'altro canto evidenziato che una normativa nazionale, che impedisca in maniera assoluta al contribuente di fornire la prova dell'effettività di quanto dichiarato, non può essere giustificata con l'esigenza di efficacia dei controlli fiscali. Infatti, non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre documenti probatori pertinenti, che consentano alle autorità

¹⁸⁹ I giudici, d'altro canto in sentenze più recenti come nel caso *Lenz* hanno evidenziato che la motivazione sull'efficacia dei controlli fiscali non è utilizzabile anche per giustificare l'applicazione di una diversa aliquota a seconda dell'origine nazionale o estera dei redditi da capitale. Cfr sentenza CGUE 15 luglio 2004, *Lenz*, causa C-315/02, EU:C:2004:446, Racc. pag. I-7063, punto 46.

tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, l'effettività e la natura di quanto dichiarato¹⁹⁰.

L'ultima ipotesi di accoglimento della giustificazione finora riscontrato è rinvenibile nella, sentenza *SECIL* del 24 novembre 2016¹⁹¹ riguarda un'apparente discriminazione effettuata dal Portogallo nei confronti di una società portoghese, la SECIL S.p.A., operante nel settore del cemento, che ha in Paesi terzi - Libano e Tunisia - delle società controllate, da cui riceve dei dividendi. Tali dividendi sono stati tassati senza tener conto della deduzione totale o parziale applicabile ai dividendi domestici. La pronuncia in maniera molto lucida analizza la sussistenza o meno di una violazione delle disposizioni relative alla libera circolazione dei capitali, anche nei confronti dei dividendi provenienti da Paesi non appartenenti all'Unione Europea, alla luce delle disposizioni del trattato e degli accordi euromediterranei¹⁹², a cui hanno aderito sia la Tunisia sia il Libano (EC-103 ed EC-Tunisia Libano 104), progettati in particolare per fissare le condizioni per la progressiva liberalizzazione degli scambi di capitale. Alla Corte in particolare è stato chiesto di pronunciarsi sul

¹⁹⁰ CGUE sentenza 8 luglio 1999, *Baxter e a.*, causa C-254/97, Racc. pag. I-4809, punto 19-20.

¹⁹¹ CGUE sentenza 24 novembre 2016, causa C-464/14, *SECIL*, EU:C:2016:896.

¹⁹²Dal 1995 l'Unione europea ha firmato gli accordi di associazione euromediterranei con molti paesi nel Mediterraneo meridionale. Questi accordi sono stati creati come base per una liberalizzazione degli scambi nell'area mediterranea, stabilendo allo stesso tempo le condizioni per una cooperazione economica, sociale e culturale tra l'Unione europea e i paesi partner. In particolare, la Tunisia ha firmato a Bruxelles il 17 luglio 1995 l'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra; questo accordo è stato approvato a nome della Comunità europea e della Comunità europea del carbone e dell'acciaio con la decisione 98/238 / CE, CECA del Consiglio e della Commissione, del 26 gennaio 1998. Il Libano ha firmato a Lussemburgo il 17 giugno 2002 l'euromediterranea Accordo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica del Libano, dall'altra; questo accordo è stato approvato a nome della Comunità europea con decisione 2006/356 / CE del Consiglio, del 14 febbraio 2006.

contrasto con gli accordi indicati e con gli art. 63 e 65 del TFUE in relazione ad una normativa fiscale che preveda che una società può, a determinate condizioni, detrarre dai suoi dividendi imponibili ricevuti da una società residente in tale Stato membro, ma non quelli ricevuti da una società residente in Tunisia o in Libano.

I giudici hanno anzitutto specificato che la questione deve essere esaminata alla luce degli articoli concernenti la libera circolazione dei capitali, che a differenza delle altre libertà è applicabile anche all'esterno dei confini dell'Unione europea. Hanno poi analizzato la questione nel vivo, perché è evidente che una doppia tassazione dei dividendi scoraggi gli investimenti in Stati non aderenti all'Unione europea e sia in linea di principio vietata in base all'art 63 TFUE, anche prescindendo dal fatto che negli accordi sottoscritti con Libia e Tunisia non siano presenti disposizioni di coordinamento.

D'altro canto la CGUE ha anche affermato che una restrizione può essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale, che nel caso specifico corrispondono alla necessità di garantire l'efficacia della vigilanza fiscale e di prevenire l'evasione fiscale, se è estremamente difficile o addirittura impossibile, per le amministrazioni di un Stato membro, ottenere informazioni dal Paese ove la società che distribuisce i dividendi è residente, tali da consentire alle autorità fiscali di verificare che quest'ultima società sia soggetta ad imposta.

I giudici giungono alla conclusione che il rifiuto di concedere una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. La questione verte sull'applicabilità concomitante delle disposizioni del TFUE e gli accordi di associazione euromediterranea.

La Corte rileva che la normativa nazionale di cui trattasi rischia di scoraggiare le società residenti in Portogallo ad investire i loro capitali in società stabilite in Paesi terzi come la Repubblica di Tunisia e il Libano, ed è quindi una limitazione, in linea di principio vietata la libera circolazione dei capitali, non solo ai sensi dell'articolo 63 TFUE, ma anche in base alle disposizioni di tali accordi sopracitati. Ma d'altro canto se risulta impossibile,

per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato in cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società sia soddisfatta, allora una simile restrizione può essere giustificata da ragioni imperative di interesse generale, sulla base della necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.

Con questa sentenza è chiaramente evidente che nell'analisi delle cause di giustificazione effettuata dei giudici della Corte di giustizia la tutela dell'efficacia dei controlli fiscali ha finalmente assunto una sua autonoma importanza nella trattazione. Il fatto che si tratti di un Paese terzo ha probabilmente avuto una certa importanza nella decisione dei giudici ma essi non hanno, né in questa né in altre occasioni, chiarito quando un accordo secondo gli standard internazionali possa essere considerato equivalente ai rapporti all'interno dell'Unione europea dal punto di vista delle garanzie dell'effettività dello scambio di informazioni.¹⁹³

2.7 Società: libertà di forma sociale ed uniformità trattamento

Il principio di non discriminazione, e la sottesa libertà di stabilimento, implicano la libertà di scegliere la forma sociale più appropriata, (filiale, agenzia o succursale, ecc.), e in secondo luogo la facoltà di ricevere il medesimo trattamento riservato alle società residenti nello Stato in cui viene stabilita la sede, e tutto questo sia per la sede primaria che per la sede secondaria della propria attività.

Sin dalla pronuncia relativa al caso *Avoir fiscal* la Corte ha stabilito che l'art. (attuale) 49 TFUE espressamente conferisce agli operatori economici la

¹⁹³ A. P. DOURADO, *The EU free movement of capital and third countries recent developments*, in *Intertax*, 2017, 3, pag. 201.

possibilità di scegliere la forma legale per seguire i loro interessi in altri Stati membri e questa libertà non può essere ristretta da alcuna misura fiscale¹⁹⁴.

Vi sono tuttavia dei casi in cui deve essere previsto un trattamento differente: come i giudici hanno spesso ribadito la discriminazione nasce non solo dall'applicazione di regole differenti per situazioni simili, ma anche dall'applicazione delle stesse regole a situazioni difformi¹⁹⁵.

Pertanto la libertà di forma legale non proibisce che sussistano differenze di trattamento tra succursali e filiali, ma ogni differenza deve essere giustificata dal fatto che una stabile organizzazione non è un'entità legale separata ma parte di una società e che quindi, per usare il linguaggio della Corte, l'esistenza di normative difformi è possibile se vengono prese in considerazione situazioni che non sono oggettivamente comparabili o, ancora, se esiste di un motivo imperativo di interesse generale¹⁹⁶.

Tale visione dualistica s'individua nei giudizi della Corte che affrontano la questione degli investimenti all'estero nella prospettiva dello Stato di origine.

Se invece la questione è affrontata nell'ottica dello Stato ospitante le modalità di analisi cambiano profondamente. In quest'ultima ipotesi la Corte richiede che il trattamento della stabile organizzazione sia il medesimo delle società residenti¹⁹⁷.

¹⁹⁴ «La mancata armonizzazione delle disposizioni legislative degli Stati membri in fatto di imposte sulle società non può giustificare la disparità di trattamento in questione. È vero che, in mancanza di detta armonizzazione, la posizione fiscale di una società dipende dal diritto nazionale cui è soggetta, tuttavia l'art. 52 (attuale 49) del Trattato vieta a ciascuno stato membro di adottare nelle sue leggi, per le persone che si valgono della libertà di stabilirvisi».

¹⁹⁵ Fin dal 1984 con la sentenza 13 dicembre 1984, *Sermide*, causa 106/83, Racc. pag. 04209, la Corte ha evidenziato tale principio. Per fare una citazione in ambito tributario basti guardare alla sentenza 14 febbraio 1995, *Schumacker*, cit. punto 30.

¹⁹⁶ CGUE 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, causa C-446/04, Racc. pag. I-11753, punto 167.

¹⁹⁷ Corte di giustizia sentenze 28 gennaio 1986, *Commissione/Francia*, causa 270/83, Racc. pag. 273, punto 18, e 13 luglio 1993, *Commerzbank*, causa C-

Nel caso *Saint-Gobain* in particolare la Corte entra nel merito della possibile comparazione tra succursali e filiali, affrontando la questione relativa al riconoscimento di agevolazioni fiscali nell'ipotesi di assoggettamento a imposta dei dividendi da partecipazione in società di capitali straniere, agevolazioni che erano riservate alle società soggette in Germania a un obbligo fiscale illimitato.

La società in questione era la *Saint-Gobain ZN*, succursale tedesca della *Saint-Gobain SA*, società di diritto francese con sede direttiva in Francia. La *Saint Gobain ZN* era iscritta nel registro del commercio in Germania ed era considerata dal diritto tributario tedesco come stabile organizzazione della *Saint-Gobain SA* e soggetta in Germania a un obbligo fiscale limitato, non avendo né la sede né la direzione commerciale in tale Stato.

L'amministrazione finanziaria tedesca si era rifiutata di esentare dall'imposta tedesca sulle società i dividendi percepiti dalla società e provenienti dagli Stati Uniti d'America e dalla Svizzera, in quanto le convenzioni fiscali bilaterali stipulate tra la Repubblica Federale di Germania e ciascuno dei Paesi terzi riservano tale esenzione alle società tedesche e alle società assoggettate in Germania a un obbligo fiscale illimitato.

La Corte di giustizia ha ritenuto che la differenza di trattamento di cui sono oggetto le succursali di società non residenti rispetto alle società residenti, anche se derivante dall'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni, deve essere considerata come violazione dei principi dell'Unione. Secondo i giudici tale disparità di trattamento contrasta con l'articolo (attuale) 49 TFUE, che tutela la libertà di stabilimento, e con l'articolo (attuale) 54 TFUE, ai sensi del quale «Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri».

La difesa del governo tedesco si era basata su tre argomentazioni. La prima era la necessità di evitare una riduzione delle entrate fiscali, in particolare

330/91, Racc. pag. I-4017, punto 13; 16 luglio 1998, *ICI*, causa c/264/96, Racc. pag. I-04695.

la perdita di gettito derivante dalla concessione dell'esenzione sui dividendi percepiti dalla *Saint-Gobain ZN* non poteva essere compensata dall'assoggettamento a imposta dei dividendi distribuiti dalla società «madre» *Saint-Gobain SA* non residente, poiché tali dividendi scontavano l'imposta in Francia.

Al riguardo, la Corte, in ciò richiamando precedenti pronunce, ha precisato che «la riduzione di entrate fiscali (...) non può considerarsi motivo imperioso di interesse pubblico invocabile per giustificare una disparità di trattamento».

In secondo punto di difesa dall'amministrazione riguarda l'esistenza di agevolazioni di cui godrebbero i centri di attività stabili rispetto alle controllate residenti per quanto riguarda il trasferimento di utili alla società principale o alla società controllante non residente. Anche qui la Corte non ha accolto la motivazione, in quanto non bastevole per giustificare una differenziazione di trattamento. Il terzo punto riguardava le convenzioni contro le doppie imposizioni e verrà analizzato nel prossimo paragrafo.

Nella successiva sentenza *Bosal* la Corte di giustizia ha proibito allo Stato di origine di subordinare la deducibilità dei costi relativi ad una partecipazione di una società madre nel capitale sociale di una società controllata, con sede in altro Stato membro, alla condizione che tali costi servano, indirettamente, alla realizzazione di utili imponibili nello Stato membro in cui ha sede la società madre.¹⁹⁸

La Corte ha fondato la sua convinzione tra le altre cose sulla impossibilità di richiamare il concetto di coerenza fiscale a giustificazione della limitazione da parte del Governo, a causa della mancanza di un nesso diretto tra la concessione di un vantaggio fiscale e il regime fiscale delle società

¹⁹⁸ La *Bosal Holding BV*, società con sede nei paesi Bassi, svolgeva attività di holding, di finanziamento e di concessione di licenze. L'ispettore aveva negato la possibilità di concedere una detrazione per i circa 4 milioni di fiorini di costi supportati dalla società per il finanziamento delle partecipazioni in altre società, sostenendo che la detrazione era possibile solo se i costi fossero indirettamente destinati all'acquisizione di utili nei Paesi Bassi, cosa possibile solo nell'ipotesi che le stabili organizzazioni fossero nel medesimo territorio.

controllate da società madri, in quanto le società madri e le società controllate sono persone giuridiche distinte, poiché ciascuna è soggetta ad un'imposizione propria.

In altri termini la Corte ha individuato nella differente struttura giuridica tra società controllata e succursale la motivazione per fondare la convinzione che, trattandosi di soggetti passivi distinti, non si poteva invocare il limite della coerenza fiscale.

In tal caso la Corte non è ricorsa ad un criterio economico, ma al contrario ha usato il criterio giuridico e ha sostenuto che è possibile prevedere un trattamento differenziato tra succursali e controllate.

2.8 Giurisprudenza dell'Unione e convenzioni contro le doppie imposizioni

La mancata armonizzazione nelle imposte dirette comporta quale diretta conseguenza che l'unica maniera di evitare le doppie imposizioni rimane quella delle convenzioni internazionali, e nel quadro di queste convenzioni viene ripartita la competenza tributaria tra i diversi Stati.

La Corte di giustizia ha a più riprese individuato nelle convenzioni internazionali una possibile fonte di discriminazione, ribadendo che se è vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri questi la debbono esercitare nel rispetto del diritto dell'Unione¹⁹⁹.

I più recenti accordi bilaterali si ispirano al modello di convenzione contro la doppia imposizione universalmente riconosciuto, elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), che all'articolo 24 prevede un principio di non discriminazione, che se pur di portata estremamente generale, prescinde dal concetto di residenza, come chiarito nella parte I.

¹⁹⁹ Cfr. in particolare sentenze 13 dicembre 2005, *Marks & Spencer*, cit, punto 29; 12 dicembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the act Group litigation*, causa C-374/04, Racc. pag. I-11673, punto 36, nonché 17 settembre 2009, *Glaxo Wellcome*, cit., punto 34.

Il diritto dell'Unione, invece, prevede un concetto di portata più ampia. La Corte di giustizia, con il suo continuo lavoro di interpretazione ha in effetti adattato, ampliato e elaborato un concetto di non discriminazione che finisce con ricomprendere tutte le tipologie di trattamenti differenziati che direttamente o indirettamente incidono sulla libertà fondamentali dell'Unione, limitandone l'applicabilità.

L'attività di rilettura della giurisprudenza della Corte ha affrontato anche la spinosa questione delle stabili organizzazioni, che in quanto prive di una personalità giuridica differente rispetto alla sede principale, rientrano per definizione tra i soggetti non residenti nel paese in cui sono situate e pertanto fuori dalla portata applicativa dell'art. 24 del modello OCSE.

Nella sentenza *Compagnie de Saint Gobain* la Corte espressamente si è riferita agli accordi bilaterali che limitano la possibilità di usufruire degli sgravi fiscali alle società non residenti, in questa maniera limitando la libertà di stabilimento delle società²⁰⁰.

Anzitutto la Corte ha ribadito il proprio primato anche sulle convenzioni contro le doppie imposizioni. Il governo tedesco aveva, infatti, invocato, a ulteriore giustificazione del proprio rifiuto, il fatto che la stipulazione di convenzioni bilaterali con Paesi terzi non rientrava nella sfera di competenza dell'Unione. In proposito la Corte ha chiarito che gli Stati membri sono competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi al fine di eliminare, anche attraverso convenzioni, le doppie imposizioni, ma nell'esercizio di tale potere essi non possono venir meno dal rispettare le norme

²⁰⁰ Di conseguenza, il diniego delle agevolazioni fiscali di cui trattasi nella causa a qua ai centri di attività stabili situati in Germania di società non residenti rende meno interessante, per queste ultime, il possesso di partecipazioni attraverso succursali tedesche, considerato il fatto che, in forza della legge tedesca e delle convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione, degli sgravi fiscali di cui trattasi possono fruire solo le controllate tedesche le quali, in quanto persone giuridiche, sono soggette ad un obbligo fiscale illimitato, cosa che limita pertanto la libertà, riconosciuta espressamente agli operatori economici dall'art. 52, primo comma, seconda frase, del Trattato, di scegliere la forma giuridica adeguata per lo svolgimento di attività in un altro Stato membro.

dell'Unione.²⁰¹ In altri termini, viene precisato che i principi fondamentali sanciti dal diritto dell'Unione - come quello della libertà di stabilimento e dell'equo trattamento coinvolti nella fattispecie esaminata - non possono essere violati da disposizioni contenute nelle convenzioni.²⁰²

L'importanza della sentenza è storicamente di tutta evidenza: anzitutto con essa si sottolinea, infatti, come le eventuali divergenze tra norme europee e convenzioni contro le doppie imposizioni vadano risolte, tranne rare ipotesi, a vantaggio delle prime.

In secondo luogo i giudici hanno osservato che gli obblighi che il diritto dell'Unione impone non mettono in discussione l'equilibrio e la reciprocità delle convenzioni, considerato che l'estensione dei privilegi non pregiudica i diritti dei Paesi terzi e non impone loro nuovi obblighi.

In buona sostanza la libertà di stabilire fattori di collegamento e di ripartire la competenza tributaria deve tenere conto anche delle esigenze sopranazionali che derivano dall'appartenenza alla comunità europea.

Questa sentenza ha rappresentato un apripista per tutte le successive pronunce, ponendo solide fondamenta per il riconoscimento della piena affermazione della libertà di stabilimento, intesa come comprensiva del diritto di svolgere la loro attività in altri Stati membri mediante una controllata, una succursale o un'agenzia, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che hanno la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità europea,²⁰³.

Secondo conformata giurisprudenza le disposizioni relative alla libertà di stabilimento mirano a garantire il trattamento nello Stato membro, in cui è

²⁰¹ La differenza di trattamento di cui sono oggetto le succursali di società non residenti rispetto alle società residenti e la limitazione della libertà di scegliere la forma del centro di attività secondario debbono considerarsi configurare un'unica violazione degli artt. 52 e 58 del Trattato.

²⁰² Cfr. CGUE 21 settembre 1999, *Compagnie de Saint Gobain*, cit., punto 56 e 57.

²⁰³ Cfr. CGUE sentenze 21 settembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain*, cit., punto 35; 14 dicembre 2000, causa C-141/99, *AMID*, Racc. pag. I-11619, punto 20; e 23 febbraio 2006, *Keller Holding*, cit., punto 29.

stabilita la sede, ma anche a negare che il Paese europeo d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita conformemente alla propria legislazione²⁰⁴.

Tali riflessioni sono vere anche nell'ipotesi in cui una società stabilita in uno Stato membro operi in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione. Infatti una stabile organizzazione rappresenta, per il diritto tributario convenzionale, un soggetto autonomamente individuabile. Tale configurazione della stabile organizzazione, che la individua quale soggetto d'imposta autonomo, è conforme alla prassi giuridica internazionale, come emerge nel modello di convenzione fiscale OCSE²⁰⁵, in particolare agli artt. 5 e 7 dello stesso²⁰⁶.

²⁰⁴ Cfr. CGUE sentenze 16 luglio 1998, *ICI*, cit, punto 21, nonché 6 dicembre 2007, causa C-298/05, *Columbus Container Services*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 33.

²⁰⁵ La CGUE ha evidenziato che, ai fini della ripartizione della competenza fiscale, non è irragionevole che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e, in particolare, ai modelli di convenzione elaborati dall'OCSE. Cfr. sentenze CGUE 12 maggio 1998, *Gilly*, cit., punto 31, e 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Racc. pag. I-1957, punto 48.

²⁰⁶ CGUE sentenza 15 maggio 2008, *Lidl Belgium*, cit, punto 22.

Capitolo terzo

PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE E PRINCIPIO DI EGUAGLIANZA

SOMMARIO: 3.1 Il principio di non discriminazione fiscale e diritto tributario interno. – 3.2 Il principio di non discriminazione nel sistema delle fonti – 3.2.1 La teoria monista della CGUE e la primauté – 3.2.2 La teoria dualista della C. Cost. e i controlimiti Evoluzione – 3.3 Il principio di eguaglianza nell’ordinamento nazionale e UE e la teoria dei controlimiti – 3.4 Il principio di non discriminazione e il principio di uguaglianza: nessi e limiti – 3.5 Il principio di non discriminazione e principio di eguaglianza: nessi e limiti. – 3.6 Il legame tra la politica fiscale e le altre politiche dell’Unione.

3.1 Il principio di non discriminazione fiscale e il diritto tributario interno

I principi generali del diritto dell'Unione tra i quali spicca il principio di non discriminazione fungono da parametro di valutazione della legittimità degli atti delle Istituzioni oltre che da criterio di interpretazione delle norme europee e di integrazione del relativo contenuto.

La presenza di una notevole attenzione, in Italia e in Europa, per i principi²⁰⁷ del diritto si scontra con la mancanza di appiglio nella coscienza sociale di quelle regole giuridiche di rango minore, prodotte da una massa sempre più roboante di leggi di breve respiro e durata. La perdita di riferimenti etici, sociali ed economici delle norme ordinarie determina automaticamente nella comunità di diritto la comune tendenza a rafforzare quei principi su cui la stessa comunità si fonda.

Nel presente capitolo cercherò di approfondire i termini di collocazione dei principi fondamentali del diritto tributario nell'ordinamento, il ruolo di collegamento che essi svolgono tra i diversi ordinamenti nazionali ed il loro apporto alla costituzione di un sistema giuridico fiscale europeo.

Il principio di non discriminazione fiscale riveste un ruolo centrale nell'ordinamento tributario dell'Unione europea,²⁰⁸ inteso come postulato cardine di tutte politiche fiscali degli Stati membri, atto ad eliminare qualsiasi

²⁰⁷ Cfr. A. DI PIETRO, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2014.

²⁰⁸ Sul principio di non discriminazione fiscale si veda P. BORIA, *Il Principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2/2005, pag. 475 ss.; A. TIZZANO, *Sul divieto di discriminazioni fiscali nella CEE*, in *Foro it.*, 1974, IV, pag. 318 ss.; F. AMATUCCI, *L'adeguamento del sistema finanziario italiano agli atti di istituzione della CEE*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, pag. 1281 ss.

tipo di vessazione fiscale, che le persone fisiche e giuridiche subiscono sulla base della sola diversa nazionalità.

Al fine di introdurre l'argomento è opportuno ripercorrere velocemente concetti precisati nel capitolo precedente. Per raggiungere gli obiettivi prefissati, il Trattato di Roma introdusse all'art. 7 tale principio, prevedendo espressamente che, nell'ambito della sua applicazione e salve le disposizioni speciali in esso contenute, «sarà proibita ogni forma di discriminazione in base alla nazionalità».

Tale principio nei vari Trattati sottoscritti ha sempre rappresentato un punto fermo ed è giunto fino ai giorni nostri, trasfuso nella norma di cui all'art. 18 TFUE (*ex art. 7*) comma 1°, secondo cui «è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità».

E' opportuno precisare inoltre che il diritto dell'Unione, vieta espressamente soltanto la discriminazione in base alla cittadinanza, ma proibisce comunque ogni discriminazione che, fondandosi su criteri diversi di individuazione, pervenga comunque al medesimo risultato.²⁰⁹

Il principio di non discriminazione in materia fiscale è destinato alla realizzazione di precisi obiettivi, in primo luogo dar vita ad una comunità economico-sociale e in secondo, ma non per ordine di importanza, garantire che l'Unione europea risulti una struttura politica di cooperazione nel campo dell'economia. Tale principio si è affermato negli ordinamenti giuridici nazionali, quale corollario del più ampio e generale principio di eguaglianza.²¹⁰

Confermato anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, secondo ormai costante giurisprudenza, il principio di non discriminazione a motivo

²⁰⁹ CGUE sentenze 12 febbraio 1974, *Sotgiu*, 152/73, EU:C:1974:13, punto 4; 26 aprile 2007, *Alevizos*, C-392/05, EU:C:2007:251, punto 69 e 22 giugno 2017, *Bechtel*, cit., punto 34.

²¹⁰ Al riguardo la Corte Costituzionale italiana ha più volte affermato che l'art. 53 della Cost. costituisce, in materia tributaria, la specificazione dell'art. 3. Cfr. sentenza Corte Cost. del 6 luglio 1972, n. 120, in *Giur. Cost.*, 1972, I, pp. 1289 ss. e sentenza Corte Cost. del 22 aprile 1980, n. 54, *ivi*, 1980, I, p.375 ss. La dottrina tuttavia, come evidenziato nei precedenti capitoli, si allontana da tale orientamento ed anzi ne critica spesso la portata riduttiva, limitante e semplicistica.

della cittadinanza è solo un'espressione specifica del principio di eguaglianza.²¹¹

Tale principio impone di trattare situazioni diverse in maniera diversa e conseguentemente di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che la differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.²¹² A tal proposito si differenzia l'eguaglianza *statica*, che si realizza attraverso il trattamento uguale di situazioni identiche e l'eguaglianza *dinamica*, per indicare trattamenti differenziati su differenti posizioni iniziali.

Del resto, così come per il principio di eguaglianza, il concetto di non discriminazione fiscale presuppone ontologicamente una comparazione tra due o più rapporti, facendo però attenzione alla realtà esaminata, perché non sempre una diversità di trattamento sulla base della «nazionalità» si concretizza in una violazione del menzionato art. 18 del trattato stesso.

²¹¹ Da ultimo si ricorda la sentenza 19 gennaio 2016, *Mitsubishi Electric / Commissione*, causa T-409/12, ECLI:EU:T:2016:17, punto 108, nella quale si può reperire l'affermazione «Secondo una giurisprudenza costante, il principio della parità di trattamento o di non discriminazione impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato» (v. sentenza del 14 maggio 1998, *BPB de Eendracht/Commissione*, T-311/94, *Racc.*, EU:T:1998:93, punto 309 e giurisprudenza ivi citata). Ancora si fa riferimento la sentenza della CGUE 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH / Ministero delle Finanze*, C-35/05, EU:C:2007:167, punto 44, «A tal proposito è sufficiente rilevare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il divieto di discriminazione non è che un'espressione specifica del principio generale di eguaglianza nel diritto comunitario, il quale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato». Si vedano anche CGUE sentenza 17 luglio 1997, *National Farmers' Union e a.*, C-354/95, EU:C:1997:379, *Racc.*, 1997, pag. I- 4559, punto 61; CGUE sentenza 29 giugno 1995, *SCAC srl*, C-56/94, EU:C:1995:209, *Racc.*, 1995, pag. I-1769, punto 27; CGUE sentenza 18 maggio 1994, *Codorniu/Consiglio*, C-309/89, EU:C:1994:197, *Racc.* 1994, pag. I-1853, punto 26.

²¹² CGUE sentenza 8 ottobre 1980, *Uberschar/Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, C-810/79, EU:C:1980:228.

Per affrontare l'argomento è opportuno riallacciare le fila del discorso affrontato nel capitolo precedente .

Il diritto dell'Unione europea, esprimendo a pieno la sua natura di ordinamento sovranazionale, tende attraverso il principio di non discriminazione fiscale a restringere la sovranità di ogni Stato membro, proibendo trattamenti fiscali discriminatori, esso infatti realizza un divieto rivolto agli Stati membri di esercitare la potestà tributaria con arbitrio e senza giustificazione. Tale principio rientra tra le regole dirette alla disciplina della concorrenza, poiché ha lo scopo di tutelare la libera circolazione di merci e servizi all'interno degli Stati membri in normali condizioni di concorrenzialità, vietando ogni forma di comportamento protezionistico che possa derivare dall'applicazione di tributi interni, aventi carattere discriminatorio, nei confronti di merci originarie di altri Stati membri, che costituiscono secondo la Corte misure equivalenti a dazi doganali.²¹³ La giustificazione del divieto delle tasse di effetto equivalente a dazi doganali sta nel fatto che tali tasse ostacolano la circolazione delle merci, poiché aumentano artificialmente il prezzo delle merci importate o esportate rispetto a quello delle merci nazionali²¹⁴

²¹³ In tali sentenze viene espresso il principio «che qualsiasi onere pecuniario, ancorché minimo, imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli articoli 28 TFUE e 30 TFUE ». Cfr. CGUE sentenze 17 settembre 1997, *UCAL*, causa C-347/95, EU:C:1997:411, Racc. pag. I-4911, punto 18; 17 settembre 1997, *Fricarnes*, causa C-8/96, ECLI:EU:C:1997:412, punto 20; 9 settembre 2004, *Carbonati Apuani*, causa C-72/03, EU:C:2004:506, Racc. pag. I-8027, punto 20, e 8 novembre 2005, *Jersey Produce Marketing Organisation*, causa C-293/02, EU:C:2005:664, Racc. pag. I-9543, punto 55; 18 gennaio 2007, *Brzeziński*, C-313/05, EU:C:2007:33, punto 22; 2 ottobre 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, punto 2319 ottobre 2017, causa C-65/16, *Istanbul Lojistik*, ECLI:EU:C:2017:770, punto 39.

²¹⁴ CGUE sentenza del 21 marzo 1991, *Commissione/Italia*, C-209/89, EU:C:1991:139, punto 7; 19 ottobre 2017, causa C-65/16, *Istanbul Lojistik*, ECLI:EU:C:2017:770, punto 39.

Da quanto detto si deduce che l'eguaglianza in materia tributaria costituisce una regola generale soggetta ad eccezioni, purché i trattamenti diversificati non siano arbitrari e ingiustificati. La Corte di Giustizia ha, come evidenziato ampiamente nel capitolo precedente, riconosciuto che talune restrizioni o disparità di trattamento possono essere compatibili con il diritto dell'Unione, se giustificate da motivi imperativi d'interesse generale, quali la coerenza del sistema fiscale, le misure atte ad evitare evasione ed elusione, l'equilibrata ripartizione del potere impositivo e l'effettività dei controlli fiscali, in quanto dotate di uno scopo legittimo compatibile con il Trattato, quindi non discriminatorie.

Il concetto di discriminazione fiscale, presume evidentemente che la differenza di trattamento sia motivata; a dimostrazione di quanto detto basti pensare che qualora il diverso trattamento appaia giustificato, costituirebbe condotta discriminatoria un trattamento uguale di situazioni differenti.

Il divieto di discriminazione fiscale, è diretto ad evitare imposizioni indirette discriminatorie sulle merci in circolazione, ovvero l'applicazione di tributi superiori ai prodotti provenienti da Stati membri diversi da quello che applica il tributo.

Ricordo che Il Titolo VII del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea rubricato *«norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni»*, al capo 2, in materia di disposizioni fiscali dedica al divieto di discriminazione tributaria l'art. 110 che testualmente recita *«Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni. »*.

L'art. 110, nonostante l'Unione europea non abbia alcuna facoltà di introdurre o riscuotere imposte, impone l'obbligo in capo agli Stati membri, nel quadro del mercato interno, di verificare sempre se le misure fiscali adottate dagli stessi rischiano di ostacolare la libera circolazione delle merci, dei servizi e dei capitali arrivando a falsare il libero gioco della concorrenza. Tale

norma essenzialmente garantisce tali libertà tra Stati mediante l'eliminazione di ogni imposizione, diretta o indiretta che sia, in grado di compromettere la neutralità degli scambi internazionali.

L'art. 110 TFUE riferendosi esclusivamente ai «prodotti» sembra aver voluto restringere la portata della norma alla sola imposizione indiretta ma come autorevole dottrina sottolinea «*a stretto rigore, l'art. 110 è applicabile sia alle imposte indirette che alle imposte dirette*»²¹⁵. In pratica, però, la disposizione trova applicazione soprattutto con riferimento all'imposizione indiretta, in sintonia con la natura della norma, che come già detto vieta le imposizioni suscettibili di discriminare i prodotti dell'Unione importati rispetto ai concorrenti prodotti nazionali,²¹⁶ come evidenziato nel paragrafo 2.1, cui si rinvia per una disamina più approfondita dell'articolo.

La norma in questione basa la propria forza sul collegamento tra principio di non discriminazione fiscale e libertà di concorrenza e di circolazione delle merci e si pone come norma di tutela per i titolari di un'attività d'impresa che potrebbero essere danneggiati dal favore garantito da un singolo per i prodotti nazionali concorrenti.

In riferimento all'imposizione diretta, invece, il principio è normalmente fatto discendere direttamente dal principio generale posto dall'articolo 18 TFUE e dalla sua specificazione costituita dalle quattro libertà fondamentali. Il Trattato accoglie, pertanto, norme che vietano la discriminazione e disciplinano il settore delle imposte indirette, ma non fa riferimento alla discriminazione nelle imposte dirette.²¹⁷ Tuttavia non si può sottacere che la relativa lentezza in materia di armonizzazione e coordinamento delle imposte dell'Unione è dovuta

²¹⁵ Per approfondimenti si veda G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, cit. , p. 350 ss.

²¹⁶ In tal senso P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, op. cit., pagg. 151-152. o ancora F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, pag. 105 e ss.

²¹⁷ Al riguardo si ricorda che solo l'art. 293 del Trattato CE faceva riferimento alle imposte dirette quando prevedeva che gli Stati avviassero tra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire a favore dei loro cittadini l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità. Tale articolo è stato poi soppresso con il Trattato di Lisbona.

alla complessità della questione, ma anche e soprattutto dalla necessaria unanimità del Consiglio dei ministri dell'Unione europea, richiesta per l'approvazione delle disposizioni legislative che vi fanno riferimento²¹⁸.

Questo ha creato *in primis* il problema di come riconciliare tale interpretazione giurisprudenziale con il dato oggettivo espresso dal fatto che, in ambito tributario, debba essere presa in considerazione la «residenza» e non, invece, la «nazionalità», quale criterio di riferimento utilizzato dagli Stati ai fini della ripartizione della potestà impositiva, in relazione a un determinato reddito che presenti un legame con due o più Paesi.

Il primario concetto specificato dalla Corte nell'affrontare tale problematica è stato quello di specificare anzitutto che il principio di non discriminazione va trattato come specificazione del più generale principio di eguaglianza.

In un momento successivo i giudici effettuano un contemperamento tra la situazione del residente e quella del non residente onde verificare se le due posizioni siano assimilabili in quanto, nell'ipotesi il residente si trovi in una situazione diversa dal non residente tale differenza di trattamento, non vietata dai Trattati, potrebbe non necessariamente comportare una discriminazione. Nell'ipotesi opposta in cui la posizione del residente e del non residente siano sovrapponibili e di conseguenza un trattamento differenziale potrebbe tradursi in una discriminazione i giudici passano a verificare quali libertà siano da prendere in considerazione nell'analisi del caso concreto, onde verificare se si possa parlare di una discriminazione realizzata attraverso la violazione di una

²¹⁸ L'art. 113 TFUE testualmente recita «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza». L'art. 114 Gli articoli 115-116, infine, attribuiscono al Consiglio il potere di adottare direttive per ravvicinare le legislazioni nazionali, sempre ove si ritenga che le differenze tra le disposizioni legislative abbiano un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato comune.

delle libertà fondamentali tutelate dal trattato, individuando quale sia, nella fattispecie concreta la libertà lesa. Nella prospettiva dell'integrazione dell'Unione, pertanto il principio in parola è contenuto in via mediata in numerose disposizioni del Trattato come, ad esempio, l'articolo 45 TFUE, che disciplina la libertà di circolazione dei lavoratori, l'articolo 49 TFUE, che disciplina la libertà di stabilimento, l'articolo 63 TFUE che disciplina la libera circolazione dei capitali, l'articolo 56 TFUE, che disciplina la libera prestazione dei servizi e, infine, l'articolo 28 TFUE che disciplina la libera circolazione delle merci.²¹⁹

Infine i giudici valutano l'esistenza di eventuali cause di giustificazione, che rendano ammissibili eventuali giustificazioni, in un contemperamento degli interessi in gioco, che tiene conto anche della misura con la quale viene applicata la limitazione delle libertà.²²⁰

Passando ad un'analisi dell'art. 111 TFUE è possibile affermare che esso contempla alcune ipotesi diverse da quelle previste all'articolo di cui sopra avendo precipuamente la funzione di inibire in sostanza gli aiuti alle esportazioni. Il suo contenuto principale è costituito dal divieto diretto agli Stati membri di accordare ai prodotti esportati verso altri Stati membri ristorni di imposizione interne superiori a quelli ad esse realmente applicati nel mercato nazionale.

Tale norma, nel disporre che i prodotti esportati nel territorio di uno Stato membro non potranno beneficiare di nessun rimborso dei tributi interni superiore all'importo delle imposte che hanno gravato direttamente o indirettamente su i prodotti, persegue lo scopo di impedire che venga riservato un regime di preferenza ai beni nazionali esportati, alterando la concorrenza con i beni dello Stato importatore.

²¹⁹ G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, op. cit., p. 1151 ss.; G. MELIS, *Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni*, op. cit., pag. 403.

²²⁰ G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, cit., p. 205.

Fattispecie confinanti a quella prevista nell'art. 111 TFUE sono disciplinate dalle disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, previste dagli artt. 28 sulla libera circolazione delle merci e dall'art. 30 sull'unione doganale. Ad esse si affiancano le disposizioni degli articoli 34 e 35 TFUE, che sono più che altro norme di chiusura residuali al funzionamento delle merci, in maniera da creare uno spazio libero all'interno del quale sia possibile muoversi senza che le norme tributarie falsino il gioco.²²¹

Altrettanto confinante è il divieto di aiuti di cui all'art. 107 TFUE, che espressamente si riferisce a quelle norme dispositive di aiuti che «falsano o rischiano di falsare la concorrenza favorendo determinate imprese o produzioni». Si tratta pertanto di un mezzo di protezione del principio di non discriminazione.

Tutto ciò ci permette di giungere ad una prima conclusione: concorrenza e discriminazione sono concetti opposti.

Difendere il primo significa restringere o annullare il secondo²²².

In relazione poi all'ipotesi di *reverse discrimination*, termine con il quale vengono indicate le ipotesi in cui vengono sfavoriti i propri cittadini o i propri prodotti rispetto a quelli esteri, il principio di non discriminazione dell'Unione presenta una fondamentale differenza rispetto ad un principio pieno di eguaglianza.

La Corte, invece, spesso ha negato rilevanza alla discriminazione a contrario, considerandola come una questione «meramente interna» ai singoli Stati e ponendola al di fuori dell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione.²²³ L'assunto da cui parte la Corte è quello che non abbiano rilevanza per l'Unione le fattispecie in cui non venga in rilievo un elemento «transnazionale», né sia possibile reperire una regolamentazione del legislatore dell'Unione.

²²¹ In tal senso G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, cit., p. 200.

²²² Cfr. R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, op. cit., pag. 219 ss.

²²³ CGUE sentenza 15 gennaio 1986, *Derrick/Jones*, C-44/84, EU:C:1986:2, in *Racc.*, 1986, p. 29 ss.

Con il Trattato di Amsterdam²²⁴ che ha introdotto l'articolo 17 (oggi trasfuso nell'articolo 20 TFUE), che definisce la cittadinanza dell'Unione, si sono posti i presupposti per il superamento di tale limitazione. Innanzi tutto, il trattato di Amsterdam crea un collegamento diretto tra la cittadinanza europea e quella nazionale chiarendo inequivocabilmente che «la cittadinanza dell'Unione costituisce un complemento della cittadinanza nazionale e non sostituisce quest'ultima».

Questo comporta due conseguenze di ordine pratico:

- occorre essere già in possesso della nazionalità di uno Stato membro per poter usufruire della cittadinanza dell'Unione;
- la cittadinanza europea consente di godere di diritti supplementari e complementari alla cittadinanza nazionale.

A ridosso del Trattato di Amsterdam la Corte di giustizia, ad esempio, ha ritenuto applicabile il principio di non discriminazione, ad esempio, ad un caso in cui un «cittadino dell'Unione» era discriminato, pur non essendo né un lavoratore, né una persona in cerca di lavoro.²²⁵

²²⁴ Sottoscritto il 2 ottobre 1997 ed entrato in vigore l'1 maggio 1999.

²²⁵ CGUE 12 maggio 1998, *Maria Martinez Sala/Freistaat Bayern*, C-85/96, EU:C:1998:217. Nello specifico la Corte di giustizia si pronuncia sul problema del diniego di concessione dell'indennità di maternità tedesca per il figlio di un lavoratore migrante da lungo tempo in disoccupazione stabilendo che ogni cittadino di uno Stato membro può invocare la propria cittadinanza europea per tutelarsi contro una discriminazione basata sulla propria nazionalità operata da un altro stato membro. Nei fatti La signora Martinez Sala, cittadina spagnola, risiede dal maggio del 1968 in Germania, dove ha svolto, con alcune interruzioni, varie attività di lavoro dipendente dapprima fra il 1976 e il 1986 e, successivamente, fra il 12 settembre 1989 e il 24 ottobre 1989. A partire da quella data ha fruito di un sussidio ai sensi del Bundessozialhilfegesetz (legge federale in materia di assistenza sociale). Sino al 19 maggio 1984 la signora M. ha ottenuto dalle autorità competenti vari permessi di soggiorno che si sono succeduti praticamente senza soluzione di continuità. In seguito essa ha ottenuto soltanto dei documenti attestanti la richiesta di proroga del permesso di soggiorno. Tuttavia, la convenzione europea di assistenza sociale e medica dell'11 dicembre 1953 ne impediva l'espulsione. Nel gennaio del 1993, vale a dire durante il periodo in cui non disponeva di un permesso di soggiorno, la signora M. chiedeva al Freistaat Bayern (Stato libero di Baviera)

Nel campo fiscale, tuttavia, tal evoluzione non ha avuto alcun riscontro probabilmente perché la Corte preferisce, di solito, dedicarsi alla ricerca di un ostacolo che le permetta di attivare il principio di non restrizione, piuttosto che analizzare le fattispecie in ottica di non discriminazione, essendo lo strumento della non restrizione molto più ampio e flessibile di quello della non discriminazione.²²⁶

Per un possibile sviluppo evolutivo dell'ordinamento europeo si potrebbe anche tenere in considerazione la posizione secondo cui è possibile, utilizzando il Trattato di Lisbona in chiave interpretativa, affermare che la tutela

la concessione dell'indennità di maternità per il figlio nato nel corso di quello stesso mese. Con decisione 21 gennaio 1993 il Freistaat Bayern respingeva la richiesta per il motivo che l'interessata non era cittadina tedesca, né possedeva un'autorizzazione di soggiorno o un permesso di soggiorno. In seguito, il 19 aprile 1994, veniva rilasciato alla signora M. un permesso di soggiorno con scadenza 18 aprile 1995, successivamente prorogato per un altro anno il 20 aprile seguente. A seguito del rigetto del ricorso in primo grado, la signora M. adiva il Bayerische Landessozialgericht -giudice di appello tedesco-, il quale riteneva che non fosse escluso che la signora M. potesse invocare due regolamenti dell'Unione, l'uno sulla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (regolamento n. 1612/68) e l'altro relativo alla tutela sociale dei lavoratori migranti e delle loro famiglie (regolamento n.1408/71). Il giudice tedesco sospendeva quindi il giudizio e sottoponeva alla Corte di giustizia delle Comunità europee una serie di questioni pregiudiziali che la stessa risolveva ritenendo che anche se la persona non possedeva lo status di un lavoratore la sua situazione era come quella di un cittadino di uno Stato membro legalmente residente nel territorio di un altro Stato membro e rientrava nell'ambito di applicazione personale del Trattato.

²²⁶ In tal senso L. HINNEKENS, *The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation*, in EC Tax Review, 2002, p.112, il quale afferma che il discrimine tra le due generazioni di Giurisprudenza della Corte, quella fondata sulla non discriminazione e quella fondata sulla non restrizione, può collocarsi nell'anno 1997; A. FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" nell'epoca dell'allargamento*; Report to the Study Conference: "I modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata", Bologna 24-25 September 2004, in <http://giuri.unibo.it>.

tutelare delle libertà e il principio di non discriminazione operano congiuntamente ed insieme concorrono alla costruzione del sistema dell'Unione, semplicemente la Corte nell'applicare tali principi, di volta in volta sceglie quelli che meglio sembrano essere funzionali alla tutela.

Per completare il quadro normativo di riferimento si consideri il rilievo all'interno dell'Unione delle disposizioni contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nata con il Trattato di costituzione europea ed allegata al Trattato di Lisbona, che ne ha riconosciuto, ai sensi dell'art. 6 TUE, lo stesso valore giuridico dei Trattati.

In particolare tale Carta nel suo preambolo prevede che i popoli europei, nel creare tra loro un'unione sempre più stretta, devono condividere un futuro di pace fondato sui principi comuni, e che l'Unione si fonda sui valori indivisibili e universali di dignità umana e di solidarietà.

In particolare l'articolo 21 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE vieta qualsiasi forma di discriminazione.

Da quanto detto si evince che nella pratica, il principio di non discriminazione esiste nei soli limiti mutevoli delle norme che lo prevedono.

In riferimento ai rapporti con il diritto tributario interno appare un quadro confuso nel quale le diverse previsioni legislative si intrecciano a livello nazionale ed europeo.

Nell'ambito di questo diritto che potremmo definire a «*macchia di leopardo*» si configurano così previsioni più stringenti e rigorose che si sovrappongono ad altre invece più blande e facilmente superabili.

Il diritto in materia appare quindi ancorato a poche certezze, la principale delle quali risulta l'opera interpretativa della Corte di Giustizia della Comunità Europea.

La rilevanza delle sue interpretazioni del diritto dell'Unione va ben oltre la semplice risoluzione della controversia specifica, ma produce materiale per la creazione di una dottrina di particolari istituti tra i quali vi è sicuramente anche il principio di non discriminazione.

Il principio di non discriminazione è unilateralmente imposto nel ordinamento giuridico nazionale dal principio di eguaglianza in riferimento ai rapporti fiscali transazionali.

Tale principio si basa sul criterio della conformità del prelievo all'effettiva potenzialità economica, per cui soggetti aventi medesima capacità contributiva sono assoggettati allo stesso trattamento fiscale (c.d. *vertical equity*). In carenza di tale eguaglianza, il principio di equità è posto solo come garanzia da ogni discriminazione basata sulla razza, sesso e religione (*horizontal equity*).²²⁷

La giustizia fiscale presuppone il rispetto di entrambe.

Il divieto di discriminazione è previsto nelle Costituzioni degli Stati membri indirettamente attraverso il principio di eguaglianza. All'interno di tali costituzioni è possibile tuttavia individuare diversi sottogruppi.

Un primo è costituito dal principio di eguaglianza che prevede espressamente l'applicabilità del divieto di discriminazione anche nei confronti degli stranieri²²⁸.

Il secondo sottogruppo include invece quegli Stati, fra i quali rientra anche l'Italia, nelle cui Carte costituzionali è espresso un principio di eguaglianza, facilmente estendibile anche agli stranieri²²⁹.

Nello Stato italiano, l'interpretazione prevalente considera il termine «tutti», previsto all'art. 53 della Costituzione, come inclusivo anche degli stranieri, non essendo stata effettuata, come invece accade in altre norme costituzionali, una chiara specificazione che restringa il campo di applicazione della disposizione ai soli cittadini.²³⁰

Vi è però l'art. 10 della Costituzione che, al secondo comma, implicitamente sembrerebbe far riferimento alle convenzioni in materia

²²⁷ F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit., pag. 16-17.

²²⁸ Ne è un esempio la costituzione brasiliana che all'art. 5 sancisce l'eguaglianza dei cittadini davanti alla legge senza distinzioni di alcun tipo, assicurando sia ai brasiliani che ai cittadini residenti in Brasile i medesimi diritti.

²²⁹ Si pensi anche alla carta costituzionale olandese che all'art. 1, comma II che non stabilisce chiaramente un principio di eguaglianza in materia fiscale, ma che definendo i settori nei quali è vietato il diverso trattamento, considera «qualsiasi altro campo», questa espressione amplia i settori di applicazione di tale norma.

²³⁰ F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit, pag. 18

tributaria che impongono il divieto di discriminazione, nella parte in cui stabilisce che la condizione giuridica dello straniero è regolata dalla legge in conformità della norme e dei trattati internazionali. Inoltre, le condizioni di reciprocità dello straniero previste all'art. 16 delle disposizioni preliminari del codice civile, sono ovviamente ispirate al principio di non discriminazione.

Il terzo sottogruppo riguarda il principio di eguaglianza riferito espressamente ai soli cittadini nazionali (parliamo ad esempio delle costituzioni lussemburghese e tedesca). La costituzione tedesca all'art. 3 prevede un divieto di discriminazione in base ad alcune caratteristiche, nelle quali non rientra la nazionalità. Tale divieto viene tuttavia generalmente interpretato in maniera estensiva.

Rientra in tale terzo gruppo anche il quarantesimo Emendamento della Costituzione degli Stati Uniti d'America che, nel sancire l'*Equal protection Clause*, offre agli Stati federali la possibilità di assicurare ai cittadini che si trovano in un situazione simile lo stesso trattamento giuridico.

Questa clausola è idonea a vietare differenze di trattamento arbitrarie tra cittadini che si trovano nel medesimo territorio preservando l'autonomia legislativa statale. I giudici statunitensi tuttavia, considerano legittima la differenziazione operata da una norma se esiste una base razionale che la giustifichi.

La distinzione tra i tre sottogruppi è relativa alle indicazioni previste nelle Carte Costituzionali, ma non con riferimento all'interpretazione, che risulta tuttavia esser più o meno elastica.

3.2 Il principio di non discriminazione nel sistema delle fonti

Il principio di non discriminazione, come finora specificato, rientra tra i principi ricavabili dalle norme del Trattato, anzi è espressamente contenuto nell'art. 18 TFUE. E' d'altro canto chiaro da quanto detto finora, soprattutto nel capitolo 2, che le sue estrinsecazioni sono frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, attecchendosi a «fonte non scritta» del diritto dell'Unione grazie all'elaborazione della Corte di giustizia la cui interpretazione del diritto

dell'Unione ha efficacia *ultra partes*, poiché alle sentenze emesse dalla stessa, sia pregiudiziali e sia in sede di verifica della validità di una disposizione, deve essere riconosciuto valore di ulteriore fonte del diritto dell'Unione, non nel senso che esse creino *ex novo* norme europee, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia *erga omnes*²³¹. Pacificamente tale principio è in una posizione sovraordinata rispetto agli atti di normazione europei di diritto derivato, quali regolamenti, direttive ecc., e insieme agli altri principi, infatti, rappresenta un parametro di legittimità degli atti emessi e dei comportamenti tenuti dalle stesse Istituzioni dell'Unione o di uno Stato membro. Non si tratta solamente o meglio non esclusivamente di principi ripresi da più antiche esperienze, ma di principi propri dell'Unione a titolo originario e che quindi vanno interpretati tenendo conto dell'evoluzione che hanno ricevuto nel contesto dell'Unione.²³²

Del resto tale principio, come abbiamo finora visto ha contribuito non poco a realizzare un ravvicinamento tra le differenti legislazioni che costituiscono il panorama europeo, favorendo quell'integrazione che non si sarebbe altrimenti realizzata nei termini e con i tempi che ne hanno scandito la attuale modalità di attuazione.

3.2.1 La teoria monista della CGUE e la primauté

Veniamo ora a verificare come il principio di non discriminazione si sia inserito nel sistema delle fonti nazionali e passiamo pertanto alla trattazione del rapporto tra fonti dell'Unione e fonti nazionali.

In tale ambito è possibile riscontrare due posizioni tra loro confliggenti quella monistica che vede come i due sistemi di fonti come integrati, sostenuta dalla Corte di giustizia, e quella basata sulla separazione dei sistemi ognuno con un proprio ambito di applicazione.

La posizione della Corte di giustizia ha il suo *leading case* nella sentenza *Van Gend and Loss* e nella di poco successiva sentenza *Costa/Enel* nella quale la

²³¹ G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, op. cit. , pag. 3 ss. In tal senso vedi anche C. di Stato, sez. IV, 4 febbraio 2014, n. 1020.

²³² G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2010, pag. 108-109.

Corte afferma che «Tale integrazione nel diritto di ciascuno Stato membro di norme che promanano da fonti comunitarie, e più in generale, lo spirito e i termini del Trattato, hanno per corollario l'impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all'ordine comune. Se l'efficacia del diritto comunitario variasse da uno stato all'altro in funzione delle leggi interne posteriori, ciò metterebbe in pericolo l'attuazione degli scopi del Trattato contemplata nell'art. 5, secondo comma, e causerebbe una discriminazione vietata dall'art. 7»²³³. E ancora più avanti «Gli obblighi assunti col Trattato istitutivo della Comunità non sarebbero assoluti, ma soltanto condizionati, qualora le Parti contraenti potessero sottrarsi alla loro osservanza mediante ulteriori provvedimenti legislativi».

Secondo questa teoria le fonti dell'Unione e nazionali sono considerate con un unico sistema in cui quelle unionali sono sovraordinate rispetto a quelle nazionali.

Sulla base del principio di *primauté* pertanto le norme del Trattato e quelle provenienti dalle altre fonti di normazione europea prevalgono *ipso iure* nel caso siano con esse contrastanti, qualunque ne sia il rango, anche nell'ipotesi di norme costituzionali, e non è nemmeno possibile normare successivamente in maniera contrastante con il diritto dell'Unione europea²³⁴.

In caso di conflitto tra la normativa europea e quella nazionale il giudice dovrà limitarsi dare prevalenza alle disposizioni provenienti dall'Unione, semplicemente disapplicando le norme confliggenti, senza dover attendere alcun intervento legislativo nazionale di adeguamento alla normativa europea.

A tal proposito è quantomeno opportuno effettuare una chiara differenziazione tra il concetto di effetto diretto e quello diretta applicabilità. La diretta applicabilità attiene agli atti, e non alle norme, e indica la capacità di

²³³ CGUE sentenza 15 luglio 1964, *Costa/Enel*, causa C-6/64, EU:C:1964:66.

²³⁴ Sul contrasto con le norme costituzionali si rinvia a CGUE 17 dicembre 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, causa C-11/70, EU:C:1970:114, punto 3; 17 ottobre 1989, *Dow Chemical Ibérica SA*, cause riunite C-97/87, C-98/87, C-99/87, EU:C:1989:380, punto 38.

questi ultimi di produrre immediati effetti giuridici nell'ordinamento nazionale, senza la necessità di alcun intervento di un atto interno e permette quindi di distinguere tra i Regolamenti UE, che sono dotati di diretta applicabilità e le Direttive UE. L'effetto diretto è invece un concetto che non definito dal legislatore, ma ha origine interpretativa, ad opera dalla Corte di Giustizia,²³⁵ ed ha ad oggetto norme, e non atti. Una norma ha effetto diretto (*self-executing*) quando è idonea a creare immediatamente diritti e doveri in capo ai singoli, ma questo discende solamente dalla struttura della disposizione e dalle qualità dell'atto in cui essa è contenuta. E' l'interprete e quindi gli organi giurisdizionali dell'Unione a riconoscere le ipotesi in cui le norme, che necessiterebbero di un atto di recepimento, sono altresì dotate di effetto diretto e quindi applicabili senza ulteriori atti. Scopo fondamentale dell'effetto diretto è rendere fruibili da parte dei singoli i precetti presenti nelle norme indicate senza attendere l'attuazione nazionale e garantire in questa maniera la prevalenza del diritto europeo su quello interno, evitando che Stato inadempiente possa giovare di tale inadempimento, opponendo la mancanza della norma di attuazione alle richieste di applicazione dei diritti garantiti dalle Direttive non attuate.²³⁶

3.2.2 La teoria dualista della C. Cost. e i controlimiti Evoluzione

La posizione della Corte Costituzionale italiana che trova la sua base nella teoria dei controlimiti, il cui nome deriva dalle limitazioni di sovranità che, seguendo la ricostruzione della Consulta, lo Stato italiano ha accettato con l'adesione prima alla Comunità europea, e poi all'Unione Europea.

²³⁵ Il principio dell'effetto diretto delle norme europee è stato introdotto per la prima volta attraverso la celebre sentenza della Corte di giustizia del 15 febbraio 1963, C- 26/62, *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

²³⁶ cfr. S. NERI, *Sulla natura giuridica delle Comunità europee*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1964, pag. 235; R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto Costituzionale*, XVIII ed., Torino, 2017, pag. 441 ss.

Formalmente i Trattati dell'Unione europea hanno la veste di comuni Trattati internazionali, in quanto anzitutto sono stati conclusi con un accordo internazionale adottato da una conferenza dei rappresentanti dei vari Stati (art. 48 TUE), in secondo luogo la normativa dei Trattati non è unitaria ma si compone di una serie di regole frammentarie che si occupano di singoli aspetti, infine non tutte le disposizioni presenti hanno carattere fondamentale.

Da un punto di vista sostanziale, questi ospitano elementi che solitamente sono assenti nei Trattati internazionali, e che invece sono tipicamente presenti nei trattati istitutivi di organizzazioni federali.²³⁷ In effetti sul fronte normativo da una parte sono state create nuove fonti di produzione, le quali in alcuni settori possono emanare atti giuridici a vario titolo vincolanti per gli Stati membri, dall'altra è stato istituito un organo giurisdizionale con competenze molto simili a quelle delle Corti costituzionali, i cui giudizi hanno efficacia vincolante sia nell'ordinamento UE che negli ordinamenti degli Stati membri.

Pertanto i precetti dell'Unione, espressi anche in norme di diritto derivato oltre che convenzionale, sono in grado di incidere direttamente sulle situazioni giuridiche soggettive dei cittadini degli Stati membri, e dovrebbero farlo uniformemente in tutto lo spazio giuridico UE, cosa garantita attraverso il trasferimento della competenza a normare, effettuato da parte di tutti gli Stati membri, nelle materie armonizzate con la ratifica dei Trattati, e dall'altro dalla individuazione in capo alla Corte Giustizia dell'Unione della competenza interpretativa esclusiva delle norme dei Trattati europei e della compatibilità delle normative interne dei singoli Stati con quelle presenti dell'Unione.

Queste peculiarità dell'ordinamento giuridico delineato dai Trattati dell'Unione europea ha condotto la maggior parte degli Stati europei ad aderirvi, ed ad accogliere le trasformazioni più rilevanti, attraverso l'utilizzo di apposite riforme costituzionali. L'Italia al contrario, partendo dalla constatazione che i Trattati europei si presentano formalmente come normali Trattati internazionali, gli diede esecuzione con il classico metodo dell'ordine di esecuzione contenuto nella legge di autorizzazione alla ratifica²³⁸. Com'è noto, l'utilizzo di una

²³⁷ B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, op. cit., pag. 334.

²³⁸ Legge n. 1203 del 14 ottobre 1957.

semplice legge ordinaria per l'adesione al Trattato di Roma del 1957 fu avallato attraverso una lettura estensiva dell'art. 11 della Costituzione effettuata dalla Consulta.²³⁹

Tutto ciò se da una parte ha reso possibile per l'Italia l'entrata nella Comunità europea e l'adesione ai successivi Trattati che la modificavano, senza dover affrontare le gravose procedure di revisione costituzionale e l'inserimento di norme che disciplinassero i rapporti tra ordinamento europeo e nazionale, dall'altro ha costituito un ostacolo al riconoscimento *de plano* del primato del diritto dell'Unione su quello interno incompatibile, estrinsecatosi in una serie di contrasti tra la Corte Costituzionale e la Corte di Giustizia.

E' stato all'interno del dialogo tra le due Corti che si sono nel tempo appianate le divergenze d'impostazione e colmate le lacune normative, nonostante il persistente scontro tra l'impostazione monista della Corte di Giustizia e quella dualista della Corte Costituzionale.

Le varie tappe del progressivo adeguamento della Consulta all'insegnamento della Corte di Giustizia sono contrassegnate da una serie di sentenze.

La prima situazione di contrasto tra le due Corti risale alla celebre sentenza del 1964, a partire dalla quale si è verificato un continuo adeguamento della Corte Costituzionale, che si è sforzata di rimanere nelle linee del suo dualismo nonostante abbia in larga parte ceduto alle posizioni moniste della

²³⁹ Infatti è nella sentenza n. 14 del 7 marzo 1964, la Corte Costituzionale ha esteso la portata dell'art. 11 Cost. (il quale prevede che l'Italia consente a limitazione i della propria sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le Nazioni) e ha affermato che esso implichi che, a determinate condizioni, è possibile stipulare Trattati, come quelli dell'Unione europea, in grado di determinare limitazioni di sovranità, e che a tali trattati è consentito dare esecuzione con legge ordinaria anziché costituzionale. La giurisprudenza successiva ha confermato questa impostazione, sottolineando che altrimenti l'art. 11 risulterebbe svuotato del suo contenuto normativo, se per ogni limitazione di sovranità da esso prevista si dovesse procedere con legge costituzionale (cfr. sent. n. 183 del 1973).

Corte di Giustizia²⁴⁰. Ma vediamo le tappe di tale adeguamento nell'evoluzione delle pronunce della Corte Costituzionale.

La prima sentenza è la n. 14 del 7 marzo 1964. I giudici della Consulta partono dall'assunto che vi sia una totale equi-ordinazione tra i due ordinamenti e che i rapporti tra le norme vadano analizzati alla luce dell'art. 11 della Costituzione. «La norma significa che, quando ricorrano certi presupposti, è possibile stipulare trattati con cui si assumano limitazioni della sovranità ed è consentito darvi esecuzione con legge ordinaria; ma ciò non importa alcuna deviazione dalle regole vigenti, in ordine alla efficacia nel diritto interno degli obblighi assunti dallo Stato nei rapporti con gli altri Stati, non avendo l'art. 11 conferito alla legge ordinaria, che rende esecutivo il Trattato, un'efficacia superiore a quella propria di tale fonte di diritto».²⁴¹

Partendo da tale assunto troviamo l'affermazione che la violazione delle norme del Trattato se da una parte comporta responsabilità sul piano internazionale dall'altra non toglie piena efficacia alle norme poste in essere in contrasto. Inoltre «poiché deve rimanere saldo l'impero delle leggi posteriori a quest'ultima, secondo i principi della successione delle leggi nel tempo, ne consegue che ogni ipotesi di conflitto fra l'una e le altre non può dar luogo a questioni di costituzionalità».²⁴²

La seconda tappa nasce dalla pronuncia è riconducibile alle sentenze 183/1973 (sentenza *Frontini*) e 232/1975²⁴³, con le quali la Corte Costituzionale riconosce il primato del diritto comunitario su quello nazionale, giustificato proprio partendo dall'11 della Costituzione che attribuisce al legislatore comunitario una competenza rispetto alla quale l'ordinamento nazionale è tenuto a limitarsi, e pertanto risponde «alla logica del sistema comunitario che i

²⁴⁰ Per un'analisi approfondita delle sentenze attraverso cui negli anni si è sviluppato il paradigma monismo-dualismo tra le due Corti, si rinvia a F. VECCHIO, *Primazia del diritto europeo e salvaguardia delle identità costituzionali. Effetti asimmetrici dell'europeizzazione dei controlimiti*, Torino, 2012.

²⁴¹ C. Cost. 7 marzo 1964, n. 14.

²⁴² C. Cost. 7 marzo 1964, n. 14.

²⁴³ C. cost. 30 ottobre 1975, n. 232, *Sentenza Industrie chimiche Italia Centrale contro Ministero del Commercio con l'estero*.

regolamenti della C.E.E., - sempreché abbiano completezza di contenuto dispositivo, quale caratterizza di regola le norme intersoggettive -, come fonte immediata di diritti ed obblighi sia per gli Stati sia per i loro cittadini in quanto soggetti della Comunità, non debbano essere oggetto di provvedimenti statali a carattere riproduttivo, integrativo o esecutivo, che possano comunque differirne o condizionarne l'entrata in vigore, e tanto meno sostituirsi ad essi, derogarvi o abrogarli, anche parzialmente».²⁴⁴

Secondo tali sentenze la norma interna contrastante con i trattati è incostituzionale e tale incostituzionalità deve essere dichiarata dalla Corte Costituzionale stessa (e non disapplicata direttamente dal giudice ordinario). La sentenza Frontini 183/1973 fu espressamente criticata dalla sentenza *Simmenthal* della Corte di Giustizia Europea.

In particolare, nella sentenza *Frontini*²⁴⁵ la Corte Costituzionale ha posto l'accento sul fatto ordinamento costituzionale e comunitario sono del tutto distinti e autonomi, anche se coordinati attraverso una serie precisa di competenze e le limitazioni di sovranità cui l'Italia ha acconsentito, la cui copertura costituzionale deve essere ricollegata all'art. 11 della Costituzione, non possono comportare il «potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, o i diritti inalienabili della persona umana», restando sempre assicurata la «garanzia del sindacato giurisdizionale di questa Corte sulla perdurante compatibilità del Trattato con i predetti principi fondamentali».²⁴⁶ Pertanto la legge di esecuzione di un Trattato può andar soggetta a sindacato della Corte Costituzionale, in riferimento ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana.

²⁴⁴ C. Cost. 27 dicembre 1973, n. 183.

²⁴⁵ C. Cost. 27 dicembre 1973, n. 183.

²⁴⁶ Cfr. Corte Cost., Sent. 27 dicembre 1973, n. 183, paragrafo 9 della parte in diritto della motivazione; G. RECCHIA, *Osservazioni sul ruolo dei diritti fondamentali nell'integrazione europea*, in *Diritto e Società*, 1991, 4, pag. 663; G. PANICO, *La legittimità costituzionale della normativa comunitaria di effetto diretto: luci ed ombre della sentenza della C. Cost. n. 183 del 1973*, in *Riv. dir. eur.*, 1974, 201 ss.

La terza tappa viene segnata dalla sentenza *Granital* dell'8 giugno 1984, n. 170. In particolare in tale sentenza il ragionamento ruota, da una parte attorno al permanere della teoria dualista che vede i due ordinamenti, quello europeo e quello nazionale, come autonomi e separati, ognuno con il proprio sistema di fonti, e dall'altra al fatto che la normativa europea « non entra a far parte del diritto interno, né viene per alcun verso soggetta al regime disposto per le leggi (e gli atti aventi forza di legge) dello Stato. Quel che si è detto nella richiamata pronuncia, va allora avvertito, altro non significa, in definitiva, che questo: l'ordinamento italiano - in virtù del particolare rapporto con l'ordinamento della CEE, e della sottostante limitazione della sovranità statale - consente, appunto, che nel territorio nazionale il regolamento comunitario spieghi effetto in quanto tale e perché tale. A detto atto normativo sono attribuiti "forza e valore di legge", solo e propriamente nel senso che ad esso si riconosce l'efficacia di cui è provvisto nell'ordinamento di origine».²⁴⁷

In questa sentenza la Corte aderisce ad un sistema di controllo diffuso, ammettendo il potere del singolo giudice di disapplicare la norma ritenuta in contrasto con una norma europea. Pertanto la norma interna se non competente non viene abrogata o dichiarata illegittima, ma semplicemente non applicata.²⁴⁸ Prima di procedere alla disapplicazione il giudice dovrà accertare se in base al Trattato sia competente sulla materia l'ordinamento europeo o quello italiano e di conseguenza applicare la norma relativa all'ordinamento su quella materia di competenza. Inoltre il giudice è tenuto a verificare che esista un'interpretazione compatibile con la normativa europea in quanto «sul piano ermeneutico, vige la presunzione di conformità della legge interna al regolamento comunitario: fra le

²⁴⁷ C. Cost. 8 giugno 1984, n. 170, punto 4.

²⁴⁸ In tal proposito rilevante la distinzione tra disapplicazione e non applicazione di cui parlerò come maggiore ampiezza nel prosieguo del paragrafo. La disapplicazione deve essere considerata in relazione ad un vizio dell'atto. La non applicazione invece è frutto della scelta di disciplinare la materia sulla base del riparto di attribuzioni del Trattato. Non viene in discussione la validità dell'atto, che rimane pienamente efficace nel proprio ambito di applicazione. Cfr. R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto Costituzionale*, cit., pag. 448 e R. BIN – P. CARRETTI – G. PITRUZZELLA, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, Bologna, 2015, pag. 239.

possibili interpretazioni del testo normativo prodotto dagli organi nazionali va prescelta quella conforme alle prescrizioni della Comunità, e per ciò stesso al disposto costituzionale, che garantisce l'osservanza del Trattato di Roma e del diritto da esso derivato».²⁴⁹

Nelle sentenze successive si può individuare un chiaro sforzo di muoversi verso la direzione individuata dalla Corte di giustizia.²⁵⁰ Per esempio nella sentenza 10 novembre 1994 n. 384 nella quale la Consulta si pronuncia sull'ipotesi di un'impugnazione in via principale di una legge regionale non ancora entrata in vigore secondo il sistema di controllo preventivo sulle leggi regionali che vigeva prima dell'entrata in vigore della legge di modifica del titolo V. La Corte con tale sentenza ha affermato che l'esigenza di eliminare le norme in contrasto con la normativa europea ben poteva essere soddisfatta da una valutazione d'incostituzionalità preventiva, visto che evitava l'entrata in vigore di una norma incompatibile con il diritto europeo. Questa che potremmo definire come una quarta fase rappresenta una notevole apertura verso la tesi monistica europeista in quanto ammette una impugnabilità e una espungibilità di una norma effettuata dalla Corte Costituzionale per il diretto contrasto con la normativa dell'Unione.

Senonché con la legge 18 ottobre 2001 n. 3, nel riformare il titolo V della Costituzione, ha modificato l'art. 127, prevedendo un sindacato solo successivo e non più preventivo sulle leggi regionali. Tale norma ha pertanto eliminato l'esigenza di dover preventivamente giudicare una norma «non ancora entrata in vigore, che si sospetti in contrasto con la normativa comunitaria».²⁵¹ Ma come affermato in sentenze successive rimane in capo alla Corte Costituzionale la possibilità di essere chiamata in via principale a pronunciarsi in quanto «pur dopo la riforma, lo Stato può impugnare in via

²⁴⁹ C. Cost. 8 giugno 1984, n. 170, punto 3. In dottrina cfr. G. ROLLA, *Il sistema costituzionale italiano, La giustizia Costituzionale*, Milano, 2014, pag. 369.

²⁵⁰ G. STROZZI – R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione europea, Parte istituzionale*, Torino, 2016, pag. 465-469.

²⁵¹ C. Cost. 10 novembre 1994, n. 384.

principale una legge regionale deducendo la violazione di qualsiasi parametro costituzionale.»²⁵²

Un'altra pronuncia che segna un'apertura verso la concezione monista è la sentenza 102 e soprattutto la successiva ordinanza n. 103 del 15 aprile 2008²⁵³, che è anche la prima ordinanza di rinvio alla Corte di Giustizia da parte della Consulta, la Corte Costituzionale ha disposto che, nei giudizi che presentino dubbi circa compatibilità tra diritto interno e diritto comunitario che siano pendenti davanti al giudice comune, la valutazione della conformità con la norma europea deve essere effettuata per una disapplicazione della norma interna incompatibile, previo rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, nel caso si reputi opportuno per l'interpretazione del diritto comunitario. Successivamente il giudice comune potrà adire la Corte Costituzionale, ma solo per motivi di non conformità del diritto interno all'ordinamento costituzionale e non per motivi di non conformità all'ordinamento comunitario. Ipotesi diversa è quella invece in cui la Consulta sia il giudice in via principale, è solo in tale ambito che può profilarsi l'ipotesi di un rinvio alla Corte del Lussemburgo da parte della Corte Costituzionale²⁵⁴.

Il giudice costituzionale, in effetti, non è mai definibile come giudice della controversia nel contesto di un incidente di costituzionalità, mentre lo è il giudice *a quo*, perché è quest'ultimo obbligato a decidere quale sia il rinvio a cui dare la precedenza, nel caso debba affrontare un contestuale problema di

²⁵² C. Cost. 24 luglio 2003, n. 274.

²⁵³ Per un commento si rinvia a M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositivi regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rass. Tributaria*, 2008, 5, pag. 1449 ss.; M.P. CHITI, *La Consulta e il primo rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia: verso il concerto costituzionale europeo*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2008, pag. 961 ss. e M. CARTABIA, *La Corte costituzionale e Corte di giustizia: atto I*, in *Giur. cost.*, 2008, pag. 1292 ss..

²⁵⁴ F. VISMARA, *Rapporti tra corte costituzionale italiana e giudice ordinario nella dinamica del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*, in *Dir. Un. Eur.*, fasc. 2, 2012, pag. 309.

legittimità costituzionale e di compatibilità con il diritto dell'Unione europea²⁵⁵. Pertanto la Corte Costituzionale accetta il doppio rinvio e in tale occasione definisce l'ordinamento della UE come un «ordinamento giuridico autonomo, coordinato e integrato con quello interno»,²⁵⁶ evocando un rapporto di integrazione costantemente evidenziato dalla Corte di giustizia.

Nonostante questo la relazione alquanto tormentata fra diritto dell'Unione e diritto costituzionale, che poi è parimenti rispecchiata da una ampia discussione sul ruolo delle due Corti²⁵⁷ non appare grazie a questa sentenza composta e non appare superata l'impostazione dualista seguita dalla Corte Costituzionale, che interpreta i rapporti tra diritto dell'Unione e diritto interno attraverso il criterio di ripartizione delle competenze: il diritto interno viene meno nei settori individuati dai Trattati Europei, cedendo il posto alle norme di tale ordinamento. Non si definisce un rapporto di ordine gerarchico tra le norme nazionali e quelle dell'Unione, in quanto facenti parte di ordinamenti distinti e quindi slegati dalle logiche tipiche degli effetti abrogativi. La norma interna rimane di conseguenza perfettamente valida anche se mira a disciplinare una materia di competenza esclusiva dell'Unione, solo che il giudice, nello scegliere la norma da applicare alla fattispecie, avrà il potere-dovere di applicare quella dell'Unione. E' questo il c.d. meccanismo della *non applicazione* che deve essere tenuto distinto, sul solo piano concettuale, da quello della *disapplicazione*. Si tratta di una distinzione concettuale elaborata dalla Corte Costituzionale, in particolare con la sentenza 168/1991. In effetti si può affermare che si ha disapplicazione quando entrambe le norme incompatibili sarebbero astrattamente applicabili ad una fattispecie, solo che una di esse risulta viziata, ma il giudice non possiede il potere di annullarla o dichiararne la nullità, pertanto semplicemente la applica quella non viziata, con effetto limitato al giudizio nel quale effettua la valutazione; in caso contrario si parla di non applicazione quando vi è solo una norma applicabile alla fattispecie, perché

²⁵⁵ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, 6^a ed., Padova, 2010, pag. 327.

²⁵⁶ C. Cost. ordinanza 15 aprile 2008, n. 103.

²⁵⁷ M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositivi regionale...*cit, pag. 1450.

l'ordinamento cui appartiene l'altra toglie ad essa rilevanza giuridica, si tratta di una scelta della norma competente sulla base delle attribuzioni previste dal Trattato, che non implica alcuna valutazione di giudizio circa la validità della legge²⁵⁸.

In caso di contrasto tra diritto interno e diritto europeo, il giudice deve applicare il criterio della competenza e definire quale sia la norma applicabile al caso oggetto di giudizio. Nel caso in cui la norma applicabile sia europea e sia *self executing*, deve esserne assicurata la prevalenza e applicata nel caso in questione, non applicando la norma italiana in contrasto e rivolgendosi alla Corte di giustizia per eventuali dubbi interpretativi. Nel caso invece di contrasto con una norma non *self executing* e una norma italiana il giudice deve sollevare davanti alla Corte costituzionale la questione di legittimità della legge italiana, per contrasto con gli art. 11 Cost.²⁵⁹

Dopo un lungo percorso la Corte Costituzionale ha accettato il principio della prevalenza del diritto dell'Unione su quello nazionale; tuttavia non si è trattato di un'accettazione incondizionata e sin da subito sono state gettate sin dalla prima pronuncia le basi per il successivo sviluppo della teoria dei *controlimiti*²⁶⁰.

La Consulta, nonostante l'evoluzione della propria giurisprudenza, ha ribadito costantemente l'impostazione secondo la quale ordinamento dell'Unione e nazionale sono del tutto distinti e autonomi, anche se coordinati attraverso una serie precisa competenze e non possono violare i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale nazionale e posizioni simili sono state adottate anche dalle Corti Costituzionali di altri Stati europei, tanto che si

²⁵⁸ In tal senso A. CELOTTO, *Le modalità di prevalenza delle norme comunitarie sulle norme interne: spunti ricostruttivi*, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario, 1999, 6, pag. 1477; R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto Costituzionale*, cit., pag. 448; R. BIN – P. CARRETTI – G. PITRUZZELLA, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, cit., pag. 238.

²⁵⁹ In tal senso R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto Costituzionale*, cit., pag. 448-449.

²⁶⁰ La prima allusione alla presenza di un nucleo di regole imprescindibili, da considerare fondamentali per l'ordinamento giurisdizionale italiano, risale alla sentenza n. 98 del 27 dicembre 1965 della Corte Costituzionale.

arrivati a parlare di «europeizzazione dei controlimiti». In particolare gli Stati Membri dell'Unione europea che hanno limitato in modo analogo il principio della primazia del diritto europeo su quello nazionale, sono: Germania, Francia, Spagna, Polonia, Repubblica Ceca, Lettonia.²⁶¹ Molto interessante il cammino della Corte Costituzionale federale tedesca, la *Bundesverfassungsgericht* – *BverfG*, che ha accolto e approfondito il concetto italiano di controlimiti. Con la prima sentenza *Solange* del 29 maggio 1974, a cui seguirono la sentenza *Solange II* del 22 ottobre 1986 e la sentenza del 12 ottobre 1993 sulla ratifica del Trattato di Maastricht, nonché la sentenza del 7 giugno 2009 sulla ratifica del

²⁶¹ Cfr. F. VECCHIO, op. cit.; T. KRUIS, *Primacy of European Union Law – from Theory to Practice*, in *Ritsumeikan Law Review Online*, n. 28, 2011, pag. 273. Quest'ultimo autore inserisce nella sua elencazione anche il Regno Unito, sulla base delle affermazioni rese dalla House of Lords (quando ancora aveva competenze giurisdizionali) nella sentenza *Regina / Secretary of State for Transport ex parte Factortame* del 1990. Ai fini della interpretazione dei controversi rapporti tra diritto inglese e diritto europeo, si può fare anche riferimento a T. HARTLEY, *The European union and British sovereignty*, in *The EU Bill and Parliamentary Sovereignty: Written and Oral Evidence*, vol. 2, Londra, 2010, Nella *Written Evidence* n. 9, l'autore afferma che l'ordinamento inglese pone come limite alla primazia del diritto europeo solamente la volontà del Parlamento, il quale non è legittimato dalla Costituzione inglese a limitare la propria potestà legislativa futura. Di conseguenza in Inghilterra la primazia del diritto europeo deve essere considerata come una regola interpretativa, che, per quanto forte, vincola le Corti nazionali solamente fintanto che non vi sia un'affermazione contraria del Parlamento. Sulla base di queste affermazioni del Prof. Hartley, alcuni autori hanno ritenuto ragionevole considerare che l'esperienza inglese non possa considerarsi analoga a quella delle Corti europee che hanno aderito alla teoria dei controlimiti costituzionali, visto che in quest'ultima non viene in alcun modo ad interesse la volontà del legislatore. In ogni caso era possibile prefigurarsi una soluzione in tal senso vista la notoria assenza di una Costituzione rigida al vertice della gerarchia delle fonti inglese, dovendosi condividere l'assunto per cui «l'idea di un nucleo costituzionale iperrigido assume senso e contenuto forte nelle sole costituzioni che prevedano una garanzia della loro rigidità». L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1966, pag. 154, citazione rinvenibile anche in S. GAMBINO, *Sui limiti alla revisione della costituzione nell'ordinamento italiano*, in *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, n. 8, 2010, pag. 77.

trattato di Lisbona, il BVerfG ha accettato il primato del diritto comunitario pur difendendo i principi fondamentali dell'ordinamento tedesco²⁶².

In Germania, ad esempio, nella pronuncia *Maastricht-Urteil* del 12 ottobre 1993, che ha permesso la ratifica del Trattato di Maastricht, BVerfG ha affermato una riserva di sindacato in favore del giudice costituzionale tedesco in relazione al rispetto del principio di attribuzione e ha fissato le due regole fondamentali in base alle quali il processo di integrazione deve svilupparsi. Anzitutto il trasferimento di funzioni non deve mai comportare lo svuotamento delle competenze delle istituzioni democratiche nazionali. In secondo luogo vi deve essere sempre una legittimazione diretta attraverso il Parlamento europeo e indiretta attraverso il Parlamento nazionale dei meccanismi decisionali europei²⁶³

Viene negata una *Kompetenz-Kompetenz* in capo all'Unione i cui poteri sono delineati esclusivamente sulla base del principio di attribuzione, viene affermato il primato del diritto comunitario nel solo rispetto dei limiti posti dall'ordinamento interno e viene esclusa l'applicabilità di atti comunitari *ultra vires* o tali da ledere l'identità costituzionale dello Stato tedesco (par. 229 ss.).

Anche a livello di TUE e TFUE, vi sono elementi che impongono all'Unione europea il rispetto degli stessi principi che la teoria dei controlimiti costituzionali intende proteggere. Si fa riferimento in particolare all'art. 4, 2° comma TUE, secondo cui «l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti alla Costituzione e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale...», all'art. 6, 3° TUE, in base al quale «i diritti fondamentali (...) risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati

²⁶² F. SORRENTINO, *La Costituzione europea*, in Trattato di Diritto Amministrativo europeo, diretto da M.P. Chiti e G. Greco, Milano 2007, pag. 34 – 35 e A. BERNARDI, Presentazione, *I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale*, in I Controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli 2017, pag. XXXIV-XXXVI.

²⁶³ Vedi R. BIN - S. BARTOLE, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, pag. 95.

membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali» ed all'art. 67 TFUE, che obbliga l'Unione al rispetto dei diritti fondamentali e delle diverse tradizioni giuridiche degli Stati membri. Da non dimenticare infine l'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ai sensi del quale «Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione, (...) dalle costituzioni degli Stati membri»

Ciò ha quindi determinato una legittimazione a livello europeo dell'esistenza di un limite al primato del diritto dell'Unione, costituito dai principi e i diritti fondamentali delle Costituzioni degli Stati membri.²⁶⁴

Eppure le ultime sentenze della Corte Costituzionale sembrano deporre per un'accettazione sempre più ampia della tesi monista. Viene a tal proposito in evidenza la sentenza 28 gennaio 2010 n. 28 nella quale la Consulta nell'impossibilità di una interpretazione conforme e nella impossibilità di disapplicare la norma in contrasto con la normativa europea afferma che «l'impossibilità di non applicare la legge interna in contrasto con una direttiva comunitaria non munita di efficacia diretta non significa tuttavia che la prima sia immune dal controllo di conformità al diritto comunitario, che spetta a questa Corte, davanti alla quale il giudice può sollevare questione di legittimità costituzionale, per asserita violazione dell'art. 11 ed oggi anche dell'art. 117, primo comma, della Costituzione (...). Da escludere altresì è il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, come richiesto dall'Avvocatura dello Stato e dalla parte privata costituita. Il rinvio pregiudiziale non è necessario quando il significato della norma comunitaria sia evidente,

²⁶⁴ In tal senso A. RUGGERI, *Trattato costituzionale, europeizzazione dei controlimiti e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici)*, in AA. VV., *Giurisprudenza costituzionale e principi fondamentali. Alla ricerca del nucleo duro delle Costituzioni*, 2006, Torino, pag. 3; ID, *Trattato costituzionale, europeizzazione dei controlimiti e tecniche di risoluzione delle antinomie*, in www.forumcostituzionale.it; A. BERNARDI, *Presentazione, I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale*, op. cit., pag. XIV – XV e XXVIII-XXX.

anche per essere stato chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, e si impone soltanto quando occorra risolvere un dubbio interpretativo»²⁶⁵.

E ancora è possibile leggere «Nel caso di specie, se si stabilisse che il possibile effetto in *malam partem* della sentenza di questa Corte inibisce la verifica di conformità delle norme legislative interne rispetto alle norme comunitarie – che sono cogenti e sovraordinate alle leggi ordinarie nell’ordinamento italiano per il tramite degli artt. 11 e 117, primo comma, della Costituzione – non si arriverebbe soltanto alla conclusione del carattere non auto-applicativo delle direttive comunitarie sui rifiuti, ma si toglierebbe a queste ultime ogni efficacia vincolante per il legislatore italiano, come effetto del semplice susseguirsi di norme interne diverse, che diverrebbero insindacabili a seguito della previsione, da parte del medesimo legislatore italiano, di sanzioni penali»²⁶⁶. L’affermazione da parte della Consulta sulla cogenza e sulla sovra-ordinazione delle normativa dell’Unione rispetto a quella nazionale per il tramite degli articoli 11 e 117 della Costituzione sembra deporre verso una visione monista, in cui sia definitivamente accettata al *primauté* della normativa dell’Unione.

Questo d’altro canto non elimina i margini di intervento della Corte Costituzionale che operando sul diritto nazionale potrebbe estendere le declaratorie di illegittimità anche ad ipotesi non coperte dal diritto comunitario, oppure potrebbe intervenire con una sentenza manipolativa o additiva vincolandone l’interpretazione in modo da evitare un conflitto con la normativa europea²⁶⁷.

Pertanto, è possibile concludere che l’evoluzione delle pronunce della Corte di giustizia ha portato notevolmente lontano rispetto al punto di partenza e oramai la Corte Costituzionale sembra prendere le distanze nei confronti di tesi di netta separazione che appaiono sempre più di retroguardia.

Ci sono due anime che convivono nei rapporti tra diritto dell’Unione e diritto nazionale e se da una parte è possibile l’accettazione della tesi monista,

²⁶⁵ C. Cost. 28 gennaio 2010, n. 28.

²⁶⁶ C. Cost. 28 gennaio 2010, n. 28.

²⁶⁷ M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositivi regionale...*, cit., pag. 1452 .

tale accettazione è possibile nei limiti in cui siano condivisi e finché saranno condivisi i medesimi principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, e questo nonostante la qualificazione giuridica delle due fonti sia, almeno formalmente, quella di accordi internazionali, i quali, generalmente considerati, non godono del medesimo trattamento.

3.2.3 La vicenda Taricco e i controlimiti della Corte Costituzionale

Proprio nel momento in cui si poteva sospettare che i controlimiti costituissero un caso di scuola oramai privo di applicazioni pratiche, la Corte Costituzionale italiana è intervenuta ricorrendo a tale concetto per difendere principi ineludibili della Costituzione italiana, dimostrandone una grande valenza, anche dal punto di vista pratico.

La vicenda *Taricco* nasce da una questione pregiudiziale sollevata dal Tribunale di Cuneo²⁶⁸ alla Corte di giustizia, a seguito della quale la Corte UE²⁶⁹ ha rilevato l'incompatibilità degli artt. 160, ult. comma e 161, 2° comma, c.p. con il diritto dell'Unione e ha obbligato il giudice *a quo* a disapplicare, a certe condizioni, tali articoli. Sinteticamente la Corte UE ha statuito che i limiti massimi all'aumento del termine di prescrizione per intervenuta interruzione previsti dai suddetti articoli violano gli obblighi di tutela di rango primario, in quanto impediscono, in un numero considerevole di casi, di sanzionare in maniera *sufficientemente efficace e dissuasiva* le frodi gravi in materia di IVA e prevedono, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato italiano, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari UE. La Corte di Giustizia, in particolare, in questa sentenza, meglio conosciuta come *Taricco I*, evidenzia come gli obblighi di tutela degli interessi finanziari dell'Unione sono ricavati da disposizioni di cui all'art. 325, paragrafi 1 e 2, che «pongono a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e non accompagnato da alcuna condizione. In forza del

²⁶⁸ Trib. Cuneo, ordinanza n. 1378/2008.

²⁶⁹ CGUE (Grande Sezione) 8 settembre 2015, *Taricco e a.*, causa C-105/14, EU:C:2015:555

principio del primato del diritto dell'Unione, le disposizioni dell'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE hanno l'effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere *ipso iure* inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente». ²⁷⁰

La sentenza adottata dalla Corte di giustizia nel caso *Taricco* ha sollevato notevoli discussioni, sia al livello dottrinale che giurisprudenziale, indubbiamente per gli effetti in *malam partem* legati all'aumento del termine di prescrizione a seguito dell'intervento della CGUE. Tale effetto è considerato legittimo dalla Corte di giustizia in considerazione del fatto che la prescrizione è reputata, a livello europeo, come un istituto di carattere processuale e quindi non soggetta al divieto di retroattività sfavorevole. Nel sistema italiano la prescrizione è, al contrario, un istituto di diritto sostanziale, per cui vige il divieto di retroattività sfavorevole. Da qui è derivata la richiesta di attivazione dei controlimiti. ²⁷¹

²⁷⁰ CGUE (Grande Sezione) 8 settembre 2015, *Taricco e a.*, cit., punti 51-52.

²⁷¹ In dottrina vedasi B. ROMANO, *Prescrizione del reato e ragionevole durata del processo: principi da difendere o ostacoli da abbattere?*, in *Dir. Pen. Con.*, 1/2016, [www.penale contemporaneo.it](http://www.penale.contemporaneo.it); A. BERNARDI, *Presentazione, I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale*, op. cit., pag. XCVI-XCVII; R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?*, Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, pag. 291 ss.; V. MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, in Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli 2017, pag. 203 ss. F. VIGANÒ, *Il caso Taricco davanti alla Corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco*, in Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli 2017, pag. 233 ss.

Nuova e anch'essa dirompente, è l'immediata ricaduta consequenziale in materia di effetti diretti e di *primauté*, così come, di conseguenza, in relazione al potere/dovere di disapplicazione della normativa contrastante ad opera del giudice domestico.²⁷²

Mentre la terza sezione della Cassazione²⁷³ si è allineata ai *dicta* provenienti da Lussemburgo, la Corte d'Appello di Milano ha rimesso all'indomani della pronuncia una questione di legittimità alla Corte Costituzionale,²⁷⁴ invitandola ad azionare i controlimiti, utilizzando lo strumento della dichiarazione d'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008 (ovvero la legge che contiene l'ordine di esecuzione del TFUE di Lisbona), per impedire la penetrazione nell'ordinamento penale nazionale dell'obbligo di disapplicazione disposto dalla Corte di Giustizia, obbligo in contrasto con il principio di legalità penale, che non ammette aggravamenti retroattivi del regime della punibilità. Nel frattempo sono intervenute altre 3 ordinanze a sollecitare l'intervento della Consulta con motivazioni più o meno conformi a quella di Milano, anche se in parte differenti.²⁷⁵ La Corte Costituzionale ha, a questo punto, con propria Ordinanza rimesso ulteriormente la questione alla CGUE e in maniera nemmeno troppo velata ha minacciato l'applicazione dei controlimiti, affermando che, in tale caso, si tratta di un obbligo di disapplicazione cui non può essere dato corso da parte dei giudici italiani, perché contrasta con un «principio cardine» dell'«identità nazionale insita nella struttura fondamentale

²⁷² In punto vedasi R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?*, op. cit., pag. 293-296 e V. MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, op. cit. pag. 214.

²⁷³ C. Cass, III sez. 20 gennaio 2016, n. 2210.

²⁷⁴ C. App. Milano, ord. 18 settembre 2015, n. 6421/14

²⁷⁵ Trib. di Siracusa, ord. 25 maggio 2016, R.G. 2211/14 che si concentra sul principio di legalità e il rapporto con i principi di giusto processo (art. 111 Cost.) e difesa (art. 24 Cost.). Le due pronunce della Cassazione III sez. pen., ord. 8 luglio 2016 n. 28346 e, 1° agosto 2016, n. 33538, oltre richiamare il principio di legalità inseriscono anche il fine di rieducazione della pena, e i principi di uguaglianza, di ragionevolezza e di separazione dei poteri: tutti legati all'identità costituzionale del nostro sistema.

dello Stato membro»²⁷⁶ e con chiarezza ha inteso la giurisprudenza *Taricco* come un tentativo raggiungere un obiettivo fissato dal Trattato, di un efficace contrasto alle frodi lesive degli interessi dell'Unione, utilizzando un qualunque mezzo presente nell'ordinamento per raggiungerlo. Ciò, oltre a contrastare con il fondamentale principio di separazione dei poteri, che riserva alla legge la formazione in materia penale ai sensi dell'art. 25 Cost., si pone in antitesi rispetto a precisi limiti costituzionali, rinvenibili, come dice la Corte, nei «principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato». Nella sostanza in tale ordinanza la Corte costituzionale ha chiesto alla CGUE di "correggere il tiro" rispetto al precedente giudizio e chiarire cosa intenda per incondizionata applicabilità nell'ipotesi di collisione con un principio supremo dell'ordine costituzionale di uno Stato membro. La Consulta pertanto ha mostrato i muscoli, ma si è riservata di ingaggiare la lotta nel caso in cui la CGUE non facesse passi indietro. Dietro tali decisioni c'è, per qualcuno e a mio modesto avviso, anche una ragione politica, i controlimiti si minacciano ma non si attuano, perché l'effetto destabilizzante che tale azione potrebbe avere sull'opinione pubblica potrebbe essere incontrollabile, in generale, e soprattutto in un periodo di grave crisi politica europea in cui le forze centripete scuotono l'Unione.²⁷⁷ A questo passo è corrisposta una pronta risposta da parte della Corte UE. La sentenza del 5 dicembre 2017 della Corte di giustizia dell'Unione europea²⁷⁸ interviene sul caso *Taricco* e fornisce una risposta all'ordinanza 24/2017.

Nel 2015 si era aperta la strada alla non applicazione giudiziale in *malam partem* della legge penale e, dunque, all'imposizione agli imputati di talune frodi fiscali di un regime normativo peggiorativo rispetto a quello vigente al momento della consumazione del reato, questo in aperto contrasto con il principio di cui all'art. 25 Cost., a tenore del quale «nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso».

²⁷⁶ C. Cost., ordinanza, 26 gennaio 2017, n. 24, punto 6.

²⁷⁷ In tal senso F. VIGANÒ, *Il caso Taricco davanti alla Corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco*, op. cit., pag. 238.

²⁷⁸ CGUE (Grande Sezione) 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., C-42/17, EU:C:2017:936.

La recente decisione della Corte di Giustizia prende, a questo punto una strada maggiormente collaborativa e citando il Prof. Bin «quasi in un tango» è tornata sui propri passi per non perdere l'abbraccio, mettendo dei punti fermi.²⁷⁹ Nel passare all'analisi del testo va notato che la prima mossa della Corte di Giustizia è immediatamente tranquillizzante nel ricordare ancora una volta che il rinvio pregiudiziale è strumento del dialogo e quindi della cooperazione, il cui scopo è la composizione dei conflitti tra giudici. Una premessa magari ovvia, ma che attesta la predisposizione della Corte UE ad un passo indietro nella sua posizione.²⁸⁰ Dopo una disamina del principio di legalità penale volta a definirne alcuni imprescindibili corollari, tra cui spicca il principio d'irretroattività della legge penale, la Corte di giustizia effettua il passo indietro vero e proprio nell'affermare che «spetta al giudice nazionale verificare se la condizione richiesta dal punto 58 della sentenza *Taricco*, secondo cui le disposizioni del codice penale in questione, impediscono di infliggere sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, conduca a una situazione di incertezza nell'ordinamento giuridico italiano quanto alla determinazione del regime di prescrizione applicabile, incertezza che contrasterebbe con il principio della determinatezza della legge applicabile. Se così effettivamente fosse, il giudice nazionale non sarebbe tenuto a disapplicare le disposizioni del codice penale in questione».²⁸¹

Il caso *Taricco* potrebbe dunque aver trovato, con questo secondo intervento della Corte di Giustizia, una definizione abbastanza chiara, la circostanza merita di essere salutata con favore in sé, anche volendo prescindere dal fatto che, ad averla spuntata nel braccio di ferro con la Corte di Giustizia, sia stata la Corte costituzionale. Oppure no,²⁸² perché la Corte UE comunque pur offrendo il braccio alla Consulta ribadisce quanto affermato in merito al valore

²⁷⁹ R. BIN, *Taricco Tango. Quale sarà il prossimo passo?*, in Forum di Quaderni Costituzionali. Rassegna, www.forumcostituzionale.it, 2 febbraio 2018.

²⁸⁰ CGUE (Grande Sezione) 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., cit., punti 22-23.

²⁸¹ CGUE (Grande Sezione) 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., cit., punto 59.

²⁸² R. BIN, *Taricco Tango. Quale sarà il prossimo passo?*, op. cit., pag. 1-2-

di legge interpretativa dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE che «dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare... disposizioni interne sulla prescrizione», aggiungendo che il regime della prescrizione per le frodi IVA è stato modificato con l'adozione, in data 5 luglio 2017, della direttiva UE 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode in tale ambito.

3.3 Il principio di eguaglianza nell'ordinamento nazionale e UE e i controlimiti

Il principio di eguaglianza fiscale, normalmente presente negli ordinamenti statali, si estrinseca nell'eguale trattamento dei contribuenti che si trovano nella medesima situazione e nel diverso trattamento di coloro che si trovano in condizioni differenti. Vale la pena riportare in questa sede alcune riflessioni effettuate nel paragrafo 3.1.

Tale principio si basa sul criterio della conformità del prelievo all'effettiva potenzialità economica, per cui soggetti aventi medesima capacità contributiva sono assoggettati allo stesso trattamento fiscale (c.d. *vertical equity*). In carenza di tale eguaglianza, il principio di equità è posto solo come garanzia da ogni discriminazione basata sulla razza, sesso e religione (*horizontal equity*). E' necessario il rispetto di entrambi i principi.

In Italia, la dottrina prevalente interpreta l'art. 53 della Costituzione quale una norma basilare per l'applicazione del principio di eguaglianza in ambito fiscal, il cui scopo è definire un criterio di riparto che è direttamente riconducibile all'art. 3 Cost.;²⁸³ il termine «tutti» previsto nella norma ed indicante i soggetti tenuti a concorrere alla spesa pubblica, considera anche i cittadini di altri Stati membri, in perfetta linea con il concetto di *cittadinanza europea*.

²⁸³ F. MOSCHETTI *La capacità contributiva*, in Trattato di Diritto Tributario, a cura di A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, pag. 223 ss.

Con il termine uguaglianza s'intende il riconoscimento che date due situazioni, in cui i titolari sono soggetti diversi essi saranno trattati nello stesso modo quando la situazione sia identica, ed in maniera diversa quando sia differente. Tale valore giuridico è necessario sia rispettato da parte dei poteri pubblici nell'istituzione e nell'applicazione dei tributi.

A quanto detto si affianca la riflessione, già a più riprese effettuata, che l'uguaglianza fiscale costituisca niente altro che la specificazione del principio generale di uguaglianza, estrinsecazione di quel principio fondamentale stabilito dai padri costituenti quale garanzia della immanenza delle grandi regole generali del vivere civile e di conseguenza costituente un principio indeclinabile e non modificabile. Quest'ultima qualità sembrerebbe configurarlo altresì come titolare della natura dei controlimiti, invalicabili anche dall'ordinamento dell'Unione,.

Ne conseguirebbe, secondo tale interpretazione - a parere di chi scrive - che nella gerarchia delle fonti, le disposizioni dell'Unione, pur essendo ai sensi dell'art. 11 e 117 della Costituzione di prioritaria applicazione rispetto al diritto interno, dovrebbero recedere di fronte ai principi costituzionali assumibili come controlimiti, tra i quali sicuramente si dovrebbe far rientrate, magari con sicurezza, il principio di eguaglianza, come evidenziato nei paragrafi precedenti di questo studio.

Il baricentro tuttavia sembra essersi spostato. Non si tratta più di chiedersi quali dei principi dell'ordinamento tributario nazionale possano teoricamente avere le caratteristiche dei principi fondamentali opponibili, quali controlimite, all'ordinamento dell'Unione.

A mio avviso, anche il principio di uguaglianza tributaria non può essere qualificato come tale.

Lo stesso entra, nonostante non espressamente codificato, nel diritto dell'Unione come valore fondamentale: ne è conferma il rilievo che ha assunto il principio di non discriminazione fiscale quale espressione di quello di eguaglianza.

Circa il dubbio se al riguardo dello stesso il diritto dell'Unione garantisca attualmente la stessa intensità di tutela del diritto costituzionale interno, e comunque se l'uguaglianza abbia nell'ambito UE lo stesso significato

di principio di giustizia distributiva (verticale e orizzontale) che ha nell'ambito del diritto interno tributario, o sia allo stesso in qualche modo riconducibile, proveremo a dare una esaustiva risposta con gli appropriati chiarimenti e le opportune puntualizzazioni.

Autorevole dottrina sottolinea come il dubbio sulla diversa intensità di tutela sia alimentato dalla considerazione che il principio di eguaglianza nell'ordinamento dell'Unione è stato ed è tuttora considerato in senso formale nell'ambito di un sistema caratterizzato dalla netta separazione tra società civile, mercato e Stato²⁸⁴.

Ed è secondo la stessa dottrina generalmente inteso, nel senso funzionale, alla correzione degli squilibri del mercato e alla rimozione di discriminazioni derivanti da differenze di condizioni personali e non come regola generale e inderogabile, secondo cui alla posizione migliore e di vantaggio occupata nella società dai singoli deve corrispondere un maggior concorso degli stessi alla spesa pubblica.

Al legislatore dell'Unione è consentito di differenziare situazioni da situazioni e soggetti da soggetti, ma con il solo obiettivo di correggere gli squilibri del libero mercato e non di garantire – come avverrebbe se si ragionasse in termini di giustizia distributiva e si presupponesse uno Stato redistributore – determinate condizioni personali e sociali, e a tutti, il raggiungimento di un determinato livello di reddito e di godimento di taluni fondamentali beni della vita.

Insomma secondo tale interpretazione, se il principio di eguaglianza sostanziale presuppone - come si può notare nell'ordinamento italiano – la possibilità per il potere pubblico di adottare, in armonia con l'altro principio fondamentale di solidarietà, misure di riequilibrio sociale derogatorie rispetto al principio del libero mercato, allora non dovrebbe dubitarsi che tale definizione è assente almeno per ora del diritto dell'Unione, essendo il principio di non

²⁸⁴ Cfr. l'articolo di F. GALLO, *Principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2008, pag. 921 ss. tratto dalla relazione svolta dall'Autore al convegno su “*L'attualità dei principi nel diritto tributario*”, tenutosi a Bologna il 14-15 dicembre 2007, per l'organizzazione della Scuola Europea di Alti Studi Tributari.

discriminazione ancora in gran parte rimesso al funzionamento dei meccanismi di un mercato basato sull'osservanza delle regole generali della concorrenza.

A mio avviso tale impostazione può considerarsi superata soprattutto alla luce delle nuove riforme introdotte con la carta dei diritti fondamentali allegata al trattato di Lisbona.²⁸⁵

L'evoluzione del sistema dell'Unione mi pare, tuttavia, che ci possa consentire di pensare ai controlimiti in un'ottica nuova.

I Paesi membri hanno tracciato in chiave statica l'esistenza di confini costituzionali alla *primauté*, da un lato, per respingere la falsa convinzione che una Comunità prettamente economica potesse limitare eccessivamente i diritti umani e, dall'altro, per la resistenza a cedere incondizionatamente la sovranità nazionale.

Oggi il sistema europeo appare molto evoluto e maturato.

La Carta dei diritti sancisce i diritti tutelati anche a livello UE e gli Stati membri (i primi ovviamente più di quelli entrati da poco) stanno acquisendo la consapevolezza che la sovranità va comunque, almeno in parte ceduta all'UE, come del resto si desume dalle *european clause* puntualmente inserite nelle Costituzioni nazionali.

Questo quadro modifica le posizioni stesse dell'Unione e degli Stati rispetto al problema *primauté vs controlimiti*.

²⁸⁵ B. GUASTAFERRO, *Il rispetto delle identità nazionali nel Trattato di Lisbona: tra riserva di competenze statali e "controlimiti europeizzati"*, in Quad. cost., 2012, 152 ss. Le discussioni circa il destino dei controlimiti, nascono soprattutto a seguito della Carta dei diritti fondamentali allegata al progetto del trattato di Nizza. Cfr. G. AZZARITI, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel "processo costituente europeo"*, in Rass. Dir. Pub. Eur., 2002, pag. 9 ss.; F. SALMONI, *La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee*, in *Diritto pubblico*, 2002, specie pag. 556 ss.; V. ONIDA, *Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in Quad. Cost., 2003; A. RUGGERI, *Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria dell'interpretazione*, in Falzea – Spadaro – Ventura (a cura di), *La Corte costituzionale e le Corti d'Europa*, Torino, 2003, pag. 505 ss.

Oggi la *primauté* viene accolta all'interno del Trattato e al tempo stesso l'Unione non la afferma più in maniera solida ma al contrario con una profonda revisione prospetta accanto ad alla primazia del diritto UE la possibilità di una dialettica concettuale che ammetta limiti costituzionali nazionali, come si può desumere, in via generale, dall'art. 4 del TUE sul rispetto dell'identità nazionale da parte dell'Unione, dall'art. 6, 3° TUE, in base al quale «i diritti fondamentali (...) risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali», dall'art. 67 TFUE, che obbliga l'Unione al rispetto dei diritti fondamentali e delle diverse tradizioni giuridiche degli Stati membri, in via specifica e applicativa, e dall'attuale art. 53 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, sul livello di protezione dei diritti.²⁸⁶

A fronte della proclamazione formale di una tutela anche UE dei diritti potrebbe sembrare superfluo considerare ancora la possibilità che una Corte Costituzionale si erga a difesa dei diritti dell'uomo.²⁸⁷

L'art. 53 della Carta specifica che nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'Unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione, la Comunità o tutti gli Stati membri sono parti contraenti, in particolare la convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dalle costituzioni degli Stati membri.

Tale previsione poiché tendente a garantire adeguati livelli di protezione dei diritti, come anche è rinvenibile nelle singole carte costituzionali, potrebbe comportare che ciascun Tribunale costituzionale o ciascun giudice nelle ipotesi di norme direttamente applicabili, degli Stati membri, nell'ipotesi in cui

²⁸⁶ Si rinvia a A. BERNARDI, Presentazione, *I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale*, op. cit., pag. XXVIII.

²⁸⁷ In tal senso Cfr. A. CELOTTO – T. GROPPI, *Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti*, Relazione al Convegno “The National Constitutional Reflection of European Union Constitutional Reform”, Madrid, Università Carlos III°, 5-7 settembre 2004, in Riv. It. Dir. Pub. Com., 2004, pag. 1380-1381.

verifichi che la Costituzione nazionale offra un maggior livello di protezione, applichi la norma nazionale, disapplicando invece quella dell'Unione, «in un'applicazione pro individuo dello standard di tutela»²⁸⁸ europea o nazionale che sia.

Da ciò deriva che l'art. 53 della Carta deve essere vista come la clausola di legittimazione della dottrina dei controlimiti, considerati però non in chiave statica, quali strumenti da utilizzare nell'ipotesi di difesa estrema dell'ordinamento nazionale, ma piuttosto in chiave dinamica, come strumenti di raccordo tesi offrire la massima tutela dei diritti.

Inoltre devono essere presi in considerazione gli art. 4 e 5 del Trattato sull'Unione Europea i quali affermano il rispetto dell'identità nazionale e delle strutture politiche e costituzionali degli Stati membri. Identità che viene anteposta allo stesso riconoscimento della *primauté*. Se tali vengono poi letti in combinato disposto con l'art. 6 del Trattato sull'Unione europea²⁸⁹ è possibile

²⁸⁸ A. CELOTTO, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo?*, in www.forumcostituzionale.it, 2006.

²⁸⁹ Per chiarezza del lettore ne riportiamo il testo integrale. L'articolo 4 testualmente recita:

«1. In conformità dell'articolo 5, qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri.

2. L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro.

3. In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati.

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.».

L'art. 5:

«1. La delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità.

2. In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti. Qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri.

3. In virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione.

Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di sussidiarietà conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità. I parlamenti nazionali vigilano sul rispetto del principio di sussidiarietà secondo la procedura prevista in detto protocollo.

4. In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati.

Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità.»

L'art 6:

«1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati.

Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati.

I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

concordare che non solo che i principi di costituzionali propri degli Stati si affiancano alla *primauté* ma vanno ad essa anteposti²⁹⁰.

Pertanto da una parte l'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali consente un'operatività dinamica dei controlimiti operante sul versante della tutela dei diritti inviolabili dell'uomo, a garanzia del livello più alto di protezione (a prescindere dal fatto che derivi da fonte dell'Unione o nazionale); dall'altro, l'art. 4 e 5 ammettono che i principi supremi dell'ordinamento statale, quali forme essenziali dell'identità nazionale, precedono la stessa *primauté*.

«In pratica, l'UE - giunta al momento della emanazione della propria Costituzione formale - da un lato, assicura che i diritti dell'uomo vadano tutelati al livello più elevato possibile, anche a scapito della *primauté* del diritto europeo; dall'altro, esclude che il diritto europeo possa interferire con le strutture politiche fondamentali degli Stati.»²⁹¹

Ovviamente qualora le disposizioni dell'Unione entrano in vigore, alle stesse gli Stati devono adeguarsi proprio grazie alla valenza del principio del primato.

«Al momento in cui la UE amplia il proprio orizzonte finalistico, quale vero e proprio Stato a base federale, e ammette positivamente la *primauté* del proprio diritto sui diritti nazionali non può non consentire – ciò è

2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati.

3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.»

²⁹⁰ Cfr. *Tribunal constitucional* spagnolo, *Declaración* 1/2004 del 13 dicembre 2004.

²⁹¹ A. CELOTTO, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo?*, in www.forumcostituzionale.it, 2006.

chiaramente espressione dell'Unione delle diversità , il rispetto delle identità nazionali e la tutela (dinamica) dei diritti umani.»²⁹²

Con riferimento ai singoli Stati membri, sappiamo bene che le Corti Costituzionali, anche di recente (il caso Taricco ne costituisce un valido esempio) hanno riaffermato, senza mai giungere a usare tale strumento, l'esistenza dei *controlimiti*. Contemporaneamente i Tribunali hanno iniziato un dialogo con la Corte di Giustizia, il cui prodotto è costituito da una rilevante integrazione fra l'attività delle Corti, prima ancora che si realizzi un compiuto dialogo a livello di ordinamenti, promuovendo questioni pregiudiziali ai giudici di Lussemburgo²⁹³.

I *controlimiti* tendono a divenire non solo un confine invalicabile, un' *extrema ratio*, che può arrivare a rendere legittima anche l'ipotesi di secessione, di uno o più Stati dall'Unione.

I *controlimiti* invece possono costituire un'occasione e trasformarsi in una possibilità di integrazione, che tenga conto delle differenze tra i diversi ordinamenti e che preveda la possibilità di applicare anche le norme nazionali quando queste siano in grado di offrire una maggiore tutela dei diritti fondamentali rispetto ai principi condivisi a livello di Unione.

Se l'Unione europea effettivamente è protesa verso la costituzione di un vero e proprio Stato unitario di tipo federale, non potrà che permettere che i singoli Stati membri, applichino le disposizioni interne, nell'ipotesi in cui offrano livelli di protezione più elevati, al pari di quanto avviene tradizionalmente negli Stati federali .

Si può in questa maniera addivenire alla conclusione che le norme nazionali ben possano arrivare a alle norme dell'Unione: i *controlimiti* divengono pertanto strumento dinamico di legittimazione , quale forma dinamica di prevalenza del diritto nazionale, rispetto al caso concreto e probabilmente si tratta di un uso di gran lunga più adeguato rispetto all'utilizzo

²⁹² A. Celotto, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo?*, op cit.

²⁹³ Cfr. A. CELOTTO – T. GROPPI, *Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti*, cit , pag. 1383.

dei controlimiti come strumento di opposizione in *extrema ratio*, che potrebbe essere considerabile quasi al pari di una dichiarazione di guerra.²⁹⁴

Ripensando la funzione del rapporto tra *primauté* e *controlimiti* può essere arrivare a rileggerla come *primauté* e *controlimiti*.

3.4 Il principio di non discriminazione ed il principio di eguaglianza: nessi e limiti

Il principio di eguaglianza e quello di non discriminazione rappresentano due facce della medesima medaglia, poiché sono l'affermazione positiva e negativa di un medesimo concetto giuridico.

Il principio di eguaglianza costituisce un valore giuridico, che va tutelato in sé, mentre il principio di non discriminazione rappresenta un diritto soggettivo pubblico che si sostanzia nel non essere trattati diversamente da altri soggetti che si trovano nella stessa situazione di fatto.

Nel settore della fiscalità diretta, a causa dell'assenza di una norma specifica, il divieto di discriminazione si è basato su disposizioni dell'Unione che di per sé non rivestono una vera e propria natura tributaria e, in una semplificazione che è risultata funzionale al raggiungimento dello scopo, gli ostacoli di natura fiscale sono stati considerati alla stregua di quelli di ogni altra natura, che impediscono la realizzazione della libera circolazione e determinano un trattamento discriminatorio nell'ambito del mercato interno.²⁹⁵

All'interno delle disposizioni non fiscali di cui sopra rientrano le norme che, garantendo alcune libertà fondamentali, attuano il principio di eguaglianza, che opera in ogni campo, incluso quello tributario, considerato che la discriminazione ostacola specifici obiettivi del Trattato. Per definire il

²⁹⁴ In tal senso A. BERNARDI, *Presentazione, I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale*, op. cit., pag. LII.

²⁹⁵ P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giust.*, in *Riv. dir.fin.sc.fin.*, 1993, pag. 76; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit., pagg. 107-108.

concetto di non discriminazione nell'imposizione diretta si è fatto riferimento agli articoli che tutelano le libertà tutelate dal trattato, di cui agli art. 49 TFUE, 56 TFUE, 45 TFUE e 63 TFUE.²⁹⁶ La portata di tali disposizioni è attenuata dall'art. 65 TFUE che consente restrizioni riguardanti il settore fiscale, non pregiudicando il diritto degli Stati membri di applicare le disposizioni interne previste dalla disciplina tributaria nazionale, in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella stessa situazione riguardo alla residenza ed al luogo di collocamento dei capitali.²⁹⁷

Tale interpretazione costituisce un'evidente manifestazione dell'aspirazione alla neutralità che contraddistingue la materia tributaria all'interno dell'Unione europea: essendo infatti il finanziamento della UE «demandato al sistema delle risorse proprie degli Stati, il rilievo della fiscalità, nella visione classica della costruzione europea, non può che essere quello di potenziale ostacolo al funzionamento del mercato interno»²⁹⁸, inteso come luogo più ideale che fisico, in cui l'efficiente allocazione delle risorse porta l'aumento del benessere e la naturale composizione dei conflitti²⁹⁹.

Tale costruzione dell'Unione è fondata sulle teorie economiche che affermano la necessità di perseguire la neutralità delle transazioni

²⁹⁶ Cfr. G. MELIS, *Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni*, op. cit., pag. 403.

²⁹⁷ F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit., pagg. 108-109.

²⁹⁸ Cfr. A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova 2008, pag. 202.

²⁹⁹ Cfr. A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, op. cit., pagg. 202-203, in cui l'a. sottolinea che «tutta la costruzione comunitaria è fondata sulle teorie economiche che affermano la necessità di perseguire la neutralità nelle transazioni internazionali. Il mercato comune è quindi, nella visione accolta dai padri fondatori, una dimensione più ideale che geografica, nella quale si verifica spontaneamente il fenomeno dell'efficiente allocazione delle risorse».

internazionali: non è un caso che uno dei principi ispiratori del sistema dell'imposta sul valore aggiunto è proprio il principio di neutralità.³⁰⁰

Nell'accezione negativa della fiscalità, nell'ottica europea, troviamo elementi consoni a una definizione che comporti un segno negativo. I concetti tutti negativi di divieto, rimozione, eliminazione di tutti gli ostacoli che impediscono il corretto funzionamento del mercato all'interno dell'Unione, sono concetti che rappresentano una visione negativa della fiscalità.

L'argomento relativo alle giustificazioni per la disparità di trattamento è riconducibile a una promozione della fiscalità e quindi a visione sostanziale del principio di uguaglianza, che non ha ancora ricevuto un'attenzione sufficiente da permettere anche ad opera della Corte stessa un'organizzazione sistematica del concetto.

Questo il punto di vista di chi sostiene che «l'eccessiva centralità del principio di neutralità nella ricostruzione del concetto di fiscalità dell'Unione si traduce in un'evaporazione della sovranità fiscale la quale verrebbe sradicata dagli Stati, senza però essere trasferita ad un organismo superiore, ma semplicemente scomparendo in un'idea di mercato priva di anima.»³⁰¹

Il quadro tuttavia non può apparire completo ed esaustivo se non si considera la comparazione necessaria tra diritto dell'Unione e diritto interno; in particolare tra principio di non discriminazione fiscale previsto nel Trattato e principio di eguaglianza sancito nella Costituzione italiana.

L'articolo 3 della Costituzione, al primo comma, stabilisce che: *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali”*.

³⁰⁰ A. MONDINI *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in I principi europei del diritto tributario, pag. 269, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013. Secondo l'a. «Nell'ambito dell'ordinamento europeo la neutralità viene riferita, dunque non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza».

³⁰¹ A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, op. cit., pagg. 201-203; in tal senso anche P. BORIA, *Diritto Tributario Estratto*, op. cit., pag. 130-131.

In tale prima parte della norma costituzionale viene espressa la base del principio di eguaglianza nel nostro ordinamento giuridico - la c.d. eguaglianza *formale* - che costituisce il principio di l'eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge e garantisce che ogni individuo sia valutato per la propria specificità come persona, tutelandone l'identità individuale e la pari dignità sociale³⁰².

I Padri fondatori, opportunamente e con lungimiranza, si preoccuparono di andare oltre la semplice indicazione dell'eguaglianza formale, sancendo l'obbligo dello Stato di farsi baluardo della garanzia di effettiva realizzazione della libertà, approntando anche delle misure grazie alle quali il principio formale fosse in grado di operare.

Il secondo comma dell'art. 3, infatti, affida allo Stato il compito di rimuovere quegli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della

³⁰² A. LASSANDARI, *Le discriminazioni nel lavoro: nozione, interessi, tutele*, Padova, 2010, pag.159; M. BARBERA, *Discriminazioni ed eguaglianza nel rapporto di lavoro*, Milano, 1991, pag. 259. Tutte le Costituzioni degli Stati membri dell'Unione riconoscono l'eguaglianza davanti alla legge come eguaglianza formale, che consiste nella soggezione di tutti ad un'unica legge, legge ovviamente intesa quale atto emanato dalle Assemblee rappresentative. G. AMATO - A. BARBERA, *Manuale di diritto pubblico*, vol. I, Bologna, 1997, pag. 311. Nel primo comma dell'articolo 3 della Costituzione, sendo considerati allo stesso livello l'eguaglianza di fronte alla legge e la pari dignità sociale. Infatti, il primo contenuto dell'eguaglianza che evidenzia in cosa essa consista, è la pari dignità sociale, che costituisce il primo ambito nel quale deve operare il principio di eguaglianza. La pari dignità sociale è il presupposto dell'eguaglianza di fronte alla legge o, al contrario, il risultato dell'applicazione concreta dell'eguaglianza di fronte alla legge. G. DE SIMONE, *Dai principi alle regole - Eguaglianza e divieti di discriminazione nella disciplina dei rapporti di lavoro*, Torino, 2001, pagg. 1-7. Nello stesso senso si è espresso A. BALDASSARRE, secondo cui il principio di eguaglianza è necessario completamento della concezione della dignità umana che è libertà eguale in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, pag. 153.

persona umana; ciò rappresenta la cosiddetta eguaglianza in senso *sostanziale*.³⁰³

Appare a questo punto opportuno valutare la consistenza del rapporto esistente tra il principio di non discriminazione e il principio di eguaglianza e delle sue possibili configurazioni.

Nel confronto con il principio di non discriminazione, il contrasto da sempre esistito tra la regola posta al primo comma e quella di cui al secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione³⁰⁴, acquisisce maggiore rilevanza, poiché nella difficile combinazione tra rispetto delle differenze con il principio di eguaglianza formale, lo strumento per superare la fondante difficoltà di realizzare un diritto veramente rispettoso delle diverse identità, è stato proprio il divieto di discriminazione, in quanto primo mezzo in grado di garantire l'affermazione del principio di eguaglianza formale.

Infatti, indipendentemente dalle modalità di ricostruzione rapporto tra eguaglianza formale ed eguaglianza sostanziale, e dall'interpretazione del dovere di rimuovere gli ostacoli di fatto che si frappongono alla piena realizzazione della pari dignità tra cittadini, vi è una doverosità di interventi

³⁰³ Il secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione italiana recita: «E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese»

³⁰⁴ G. AMATO- A. BARBERA, *Manuale di diritto pubblico*, vol. I, Bologna, 1997, pagg. 324 – 325. L'autore riporta le opinioni dottrinali contrapposte di diversi autori. G. DE SIMONE sostiene che il rapporto tra l'eguaglianza formale e l'eguaglianza sostanziale è controverso e che tra i due principi vi è un potenziale conflitto: se l'uguaglianza sostanziale costituisce un obiettivo del legislatore, lo strumento per raggiungerlo è un diritto diseguale, un diritto che sacrifica l'eguaglianza formale. M. AINIS ritiene tra l'altro che tra eguaglianza formale ed eguaglianza sostanziale ci sarebbe lo stesso rapporto che esiste tra regola ed eccezione, sicché l'eccezione, formulata dopo, si impone sulla regola. Secondo un'altra impostazione di L. GIANFORMAGGIO, invece i due valori sarebbero pienamente coerenti tra loro e l'eguaglianza sostanziale, definita anche come pari opportunità di perseguire i progetti di vita e di partecipare all'organizzazione delle società, rappresenterebbero uno sviluppo dell'eguaglianza formale.

legislativi, volti a vietare che i cittadini siano discriminati a causa di sesso, di razza, di lingua, religioni, opinioni politiche, condizioni personali e sociali, e la tecnica dei divieti di discriminazione costituisce un ottimo strumento di garanzia.

Tale principio si pone quindi nel rapporto di mezzo a fine rispetto a quello di eguaglianza.³⁰⁵

Il principio di non discriminazione è assolutamente conforme non solo al primo comma dell'articolo 3 della Costituzione, ma anche al secondo. Questo permette di poter affermare anzitutto il principio di non discriminazione e quello di eguaglianza esprimono entrambi un bisogno etico di trattamento eguale dei soggetti, e pertanto i concetti di eguaglianza e di non discriminazione sono entrambi densi di valore morale.³⁰⁶ In secondo luogo la *ratio* dei divieti di discriminazione si ricollega, da questo punto di vista, agli obiettivi di eguaglianza distributiva e al processo di estensione all'attività privata, della tutela dei diritti fondamentali della persona, che è possibile reperire nell'esperienza storica di tutti gli ordinamenti occidentali³⁰⁷. In terzo luogo, il divieto di discriminazione è in realtà solo l'espressione specifica del principio generale d'eguaglianza, a sua volta inserito nei principi fondamentali del diritto dell'Unione, che, infatti, impongono di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata.

Tale enunciazione è riferibile alla storica enunciazione del principio di eguaglianza, di matrice aristotelica, che ricollega il concetto di eguaglianza con quello di giustizia e a tenore della quale perché sia realizzata la giustizia

³⁰⁵ M. MARTONE, M. MARAZZA, *Trattato di diritto del lavoro*. Vol. IV: Contratto di lavoro e organizzazione, Milano, 2011; p. 1823 ss. G. DE SIMONE, *Dai principi alle regole - Eguaglianza e divieti di discriminazione nella disciplina del rapporto di lavoro*, 2001, Torino, pp. 10 e ss. .

³⁰⁶C. FAVILLI, *La non discriminazione nell'unione europea*, Bologna, 2008 e in ambito fiscale F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, op. cit, pagg. 11-15.

³⁰⁷ M. BARBERA, *Discriminazioni ed eguaglianza nel rapporto di lavoro*, Milano, 1991, pagg. 176 - 191.

l'eguale va trattato in modo eguale e il diseguale in modo diseguale, collegandosi pertanto anche al concetto di proporzionalità.

Tale analisi sin qui svolta trova anche una conferma nella la posizione della Corte Costituzionale³⁰⁸ - alla quale si è allineata anche la Corte di giustizia, che chiamata a confrontarsi con i concetti di eguaglianza e non discriminazione sin dai primissimi anni della sua attività, non ha tardato ad affermare che la non discriminazione è espressione del principio di eguaglianza.

Il principio di non discriminazione, in effetti, ha come scopo precipuo l'eliminazione o comunque la riduzione degli effetti pregiudizievoli di

³⁰⁸ La Corte costituzionale italiana ha modellato il suo sindacato sull'articolo 3 secondo il modulo dell'eguale trattamento a situazioni eguali, e del razionalmente diverso a situazioni diverse. Secondo la Corte infatti, l'interpretazione del principio di eguaglianza contiene l'implicita affermazione che a situazioni diverse non può essere imposta una identica disciplina legislativa. B. CARAVITA, *Oltre l'eguaglianza formale. Un'analisi dell'articolo 3 comma 2 della Costituzione*, 1984, Padova, in pubblicazioni dell'Istituto di diritto pubblico della Facoltà di Giurisprudenza Università degli studi di Roma "La Sapienza", serie 3, vol. 48, pag. 150 -164.

Sul presupposto quindi che non solo situazioni uguali siano trattate in maniera uguale, ma anche che situazioni diverse siano trattate in maniera ineguale, tipica è la sentenza n. 21/1961, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, nella materia tributaria, del *solve et repete* (prima paga il tributo, poi chiedi la restituzione). Pur essendo «misura particolarmente energica ed efficace al fine dell'attuazione del pubblico interesse alla percezione dei tributi», viola l'articolo 3 della Costituzione in quanto non distingue tra contribuente ricco e contribuente povero parificando situazioni tra loro diverse. G. AMATO - A. BARBERA *Manuale di diritto pubblico*, vol. I, 1997, Bologna, p. 318. Nello stesso senso si sono espressi P. COSTANZO, L. MEZZETTI, A. RUGGERI, *Lineamenti di Diritto costituzionale dell'Unione Europea*, Torino, 2014; M. D'AMICO *Presunzione di innocenza e diritti della difesa*, in *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, a cura di R. Bifulco, M. Cartabia, A. Celotto, 2001, Bologna, pag. 329. Eguaglianza e giustizia d'altronde, costituiscono un binomio inscindibile da coniugare con prudenza e da ponderare con attenzione. Cfr. G. DE SIMONE, *Dai principi alle regole - Eguaglianza e divieti di discriminazione nella disciplina del rapporto di lavoro*, 2001, Torino, cit. pag. 6 ss.

trattamenti difformi tra beni nazionali e importati e rappresenta il fondamento del mercato europeo, poiché garante dell'eguaglianza di trattamento delle merci provenienti da i diversi Paesi membri.

Gli obiettivi a cui tende il suddetto principio nell'ordinamento dell'UE sono, tuttavia, più ampi di quelli che persegue il principio di eguaglianza nell'ordinamento interno. Nell'ambito europeo esso è funzionale al raggiungimento di obiettivi come lo sviluppo economico, l'evoluzione dei rapporti commerciali tra Stati, le libertà fondamentali, l'espansione del mercato interno.

Secondo parte della dottrina, esso non incide sulla sovranità fiscale degli Stati membri, che è limitata al solo scopo di garantire libera concorrenza e eliminare gli ostacoli di natura fiscale che possano intralciare le libertà fondamentali, in quanto l'art. 110 TFUE, garantendo la piena neutralità tra prodotti nazionali e prodotti importati, non limita la libertà degli Stati membri di gravare maggiormente i prodotti provenienti da altri Stati membri, se non vi sono prodotti nazionali simili da proteggere.

D'altro canto vi è anche chi sostiene che il principio in questione sia fortemente limitativo della sovranità statale.³⁰⁹ Il principio di non discriminazione è una disposizione fiscale presente nel Trattato, sin dalla prima stesura del 1957, con i Trattato di Roma, e come tale restringe l'esercizio della sovranità fiscale dei singoli Stati membri nel settore delle imposte indirette, con effetti diversi rispetto alle conseguenze prodotte dalle disposizioni concernenti la libera circolazione delle persone e la libertà di stabilimento e che invece impongono solo in maniera indiretta un divieto di discriminazione nel settore delle imposte dirette.

D'altro canto non si può negare che le limitazioni di cui all'art. 110 TFUE costituiscono rinunce di sovranità che gli Stati membri hanno effettuato volontariamente nei confronti delle istituzioni dell'Unione ed costituiscono quindi lo stesso e identico valore del principio di eguaglianza previsto nelle rispettive carte costituzionali, contribuendo a garantire il raggiungimento

³⁰⁹ M. DE WOLF, *Principle de non discrimination et souveraineté fiscal dans l'Union européenne et dans l'ordre juridique federal american*, in *Annal de droit de Louvain*, 1994.

degli obiettivi previsti nel Trattato, quali le libertà fondamentali e a libera concorrenza tra Stati.

3.5 Il legame tra la politica fiscale e le altre politiche dell'Unione

I fitti legami rintracciabili tra la politica fiscale e le altre politiche dell'Unione aumentano esponenzialmente con l'avanzare dell'integrazione europea.

Gli interventi dell'Unione in materia fiscale sono numerosi e riguardano tutte le categorie di cittadini europei, che possono del resto valersi direttamente di questi interventi, in caso di violazione del diritto dell'Unione in uno Stato membro.

Per fare evolvere armoniosamente queste norme rispetto alle trasformazioni della società, pur mirando a una maggiore semplificazione, la Comunità, nel suo nuovo programma fiscale³¹⁰, ha puntato specificatamente a sostenere la lotta contro la frode fiscale, l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva e l'attuazione della legislazione dell'Unione nel settore della fiscalità assicurando lo scambio di informazioni, sostenendo la cooperazione amministrativa e, ove necessario e opportuno, accrescendo la capacità amministrativa dei paesi partecipanti al fine di contribuire a ridurre gli oneri amministrativi gravanti sulle autorità fiscali e i costi di adeguamento alla normativa per i contribuenti.

Inoltre l'Unione punta chiaramente al mantenimento della coerenza dei sistemi fiscali nazionali tra loro e rispetto agli obiettivi dell'Unione europea, per completare la realizzazione di un grande insieme economico e monetario, mediante una «strategia a due livelli» basata su misure specifiche quali

³¹⁰Regolamento (UE) n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE.

proposte di direttive e iniziative non legislative per i problemi più urgenti a corto e medio termine e una soluzione globale e sistematica a più lungo termine che preveda una base unica e consolidata dell'imposta sulle società, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*,³¹¹ l'introduzione di uno standard

³¹¹ La proposta di direttiva sulla Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) è stata presentata dalla Commissione europea in data 16 marzo 2011, dopo un pluriennale iter di studio e lavoro, il quale ha avuto inizio ufficialmente nel 2001, con la presentazione, sempre da parte della Commissione europea, della comunicazione n. 582 del 23 ottobre 2001 (cfr. Commissione europea.).

Nel 2001 viene pubblicata la comunicazione n. 582 – Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali – Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società la citata comunicazione, in essa la Commissione delinea i vantaggi per le imprese comunitarie, derivanti dall'implementazione della CCCTB: riduzione dei costi di conformità, eliminazione dei problemi legati al *transfer pricing*, compensazione e consolidamento globale dei profitti e delle perdite, riduzione dei casi di doppia imposizione, eliminazione di numerosi casi di discriminazione e restrizioni.

Nel 2004 è stato costituito il CCCTB *Working Group*, il quale ha esaminato le questioni tecniche connesse all'implementazione della base imponibile comune. Risultato di tale attività è il testo della proposta di direttiva del 16 marzo 2011.

Il metodo CCCTB prevede l'introduzione di una normativa fiscale europea unica in via opzionale, diretta a sostituire i ventisette regimi fiscali nazionali vigenti nella definizione della base imponibile delle società con attività transnazionale. Sul piano operativo, la CCCTB implica il calcolo del reddito d'impresa su base consolidata, in applicazione di regole comuni per tutti gli Stati membri. La base imponibile così calcolata è poi ripartita fra i Paesi interessati, secondo un meccanismo di allocazione (cd. *sharing mechanism*) il quale si basa su una *apportionment* formula che:

- sotto il profilo qualitativo, deve garantire stabilità di applicazione, non manipolabilità, rappresentatività statistica e neutralità in termini di competizione fiscale tra Stati;
- sotto il profilo quantitativo, rappresenta la risultante dei fattori vendite, *assets* e costo del personale.

Alla quota di base imponibile così ottenuta, ciascuno Stato membro applica la propria aliquota.

per le dichiarazioni IVA, *Standard VAT return*³¹² e di un trattamento fiscale uniforme di tutti i tipi di buoni -"vouchers"- all'interno degli Stati membri³¹³.

La disciplina in parola riguarda le società di Stati membri elencate, in forma tassativa, nell'allegato alla proposta di direttiva, allorquando siano assoggettate alle imposte sul reddito societario individuate dal legislatore (sempre in forma tassativa) in un secondo allegato. Anche le stabili organizzazioni localizzate all'interno del territorio comunitario possono essere assoggettate alla disciplina della CCCTB (cfr. l'art. 2 della proposta di direttiva).

La base imponibile comune si applica soltanto su base opzionale. L'opzione può essere esercitata per un periodo iniziale di cinque anni, con effetto a far data dall'inizio dell'anno fiscale di riferimento, e può essere automaticamente rinnovata per successivi periodi di tre anni, salvo comunicazione di interruzione. L'opzione di consolidamento ha efficacia soltanto a partire dal successivo periodo d'imposta.

Sul piano amministrativo-formale, la proposta di direttiva prevede la presentazione – da parte del cd. “soggetto di imposta principale” – di un'unica dichiarazione nei confronti di una sola amministrazione fiscale (cd. “amministrazione fiscale principale”) con la trasmissione dei dati rilevanti a tutte le altre amministrazioni fiscali coinvolte (approccio cd. “one stop shop”). Un certo grado di uniformità si impone anche sul versante del contenzioso con le amministrazioni fiscali, mediante il riconoscimento della possibilità di presentare ricorso in appello solamente al “soggetto di imposta principale” (cfr. artt. 104 ss. della proposta di direttiva).

³¹² La proposta di direttiva *Standard VAT return* del 23 ottobre 2013 è diretta all'emendamento della direttiva 2006/112/EC, con l'introduzione di uno standard per le dichiarazioni IVA. L'idea alla base è quella di consentire a tutte le imprese di fornire informazioni standardizzate a ciascuno Stato membro, in un formato comune, preferibilmente elettronico. In questo modo un'azienda può presentare una dichiarazione IVA in un altro Paese membro perché le informazioni e la presentazione sono standardizzate.

La dichiarazione IVA standard deve essere a disposizione di tutte le imprese, in quanto limitare ad alcune categorie di aziende potrebbe servire solo a ridurre la portata e aumentare la complessità.

La proposta affronta le questioni in relazione al contenuto della presentazione in termini di quando e come. Lo scopo è standardizzare il contenuto per ridurre gli oneri di informazioni per le imprese.

Con la dichiarazione Iva standard proposta saranno soltanto 5 le caselle che i contribuenti dovranno obbligatoriamente compilare. Gli Stati membri avranno un

marginale per richiedere un certo numero di elementi standardizzati aggiuntivi, fino ad un massimo di 26 caselle. La situazione attuale vede invece alcuni Stati richiedere di compilare fino a 100 caselle.

Le imprese presenteranno la dichiarazione IVA standard mensilmente, mentre le microimprese saranno obbligate a farlo su base trimestrale. L'obbligo di presentare una dichiarazione IVA annuale riepilogativa - che alcuni Stati membri attualmente impongono - sarà, pertanto, abolito.

Da segnalare, inoltre, che la dichiarazione IVA standard potrà essere presentata per via elettronica in tutta l'UE. Ne consegue che le imprese potranno beneficiare di procedure più semplici, con costi ridotti e meno burocrazia. I governi avranno invece a disposizione un nuovo strumento per facilitare il rispetto della normativa IVA, che dovrebbe aumentare il gettito fiscale e rendere più efficienti le amministrazioni nazionali.

³¹³ La proposta di direttiva relativa ai Vouchers del 10 maggio 2012 richiede di aggiornare le norme dell'Unione in materia di IVA per garantire il trattamento fiscale uniforme di tutti i tipi di buoni -"vouchers"- all'interno degli Stati membri. La necessità del progetto di Direttiva è emersa a seguito delle differenze riscontrate tra gli Stati membri nelle norme IVA sui buoni, causando inefficienze del mercato.

Da una prima visione delle nuove norme proposte, emerge una più chiara definizione delle diverse categorie di buoni e il regime loro applicabile ai fini dell'IVA.

L'intento principale del progetto di Direttiva è quello di partire da definizioni comuni per rendere il trattamento delle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni uniforme in tutta Europa. La proposta comprende disposizioni relative alla definizione dei buoni ai fini dell'IVA e alla determinazione del momento in cui l'IVA sui buoni diviene esigibile (ossia, al momento della vendita o del riscatto). Stabilisce inoltre norme concernenti i buoni che passano attraverso le catene di distribuzione e i mezzi di pagamento generali.

Attualmente non esistono norme specifiche a livello dell'Unione sul trattamento ai fini IVA delle operazioni che comportano l'utilizzo di buoni. In assenza di norme comuni, gli Stati membri hanno messo a punto pratiche nazionali, che non sono coordinate e causano spesso problemi alle imprese e per la riscossione dell'IVA.

L'intento della direttiva è definire il concetto di buono, precisare chiaramente quali buoni devono essere tassati al momento dell'emissione e quali devono essere tassati solo al momento del riscatto.

Al fine di definire se un buono sia “monouso” ovvero “multiuso”, è necessario analizzare se i presupposti per assoggettare ad IVA una determinata operazione sono disponibili al momento dell'emissione del buono o se la tassazione deve essere effettuata al momento del riscatto, in quanto l'utilizzo finale è lasciato alla scelta del consumatore.

b) Momento dell'imposizione

Definiti i diversi tipi di buoni, il progetto di Direttiva si prefigge l'obiettivo di apportare le modifiche necessarie per garantire che il trattamento corretto ai fini dell'IVA sia chiaro ed uniforme. A tal riguardo, le norme vigenti relative al momento dell'esigibilità dell'imposta (articolo 65 della Direttiva IVA) dovrebbero essere modificate per assicurare che i buoni monouso siano assoggettati all'IVA nel momento in cui sono emessi e pagati.

I buoni monouso saranno tassati al momento dell'emissione, per cui l'attribuzione del diritto intrinseco al buono e la corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi non saranno considerate operazioni distinte.

Per i buoni multiuso che non sono tassati all'emissione, in quanto il luogo e l'aliquota della tassazione non possono ancora essere stabiliti, l'imposta sarà esigibile solo nel momento in cui i beni o i servizi corrispondenti siano ceduti o prestati.

c) Norme relative alla distribuzione

Il progetto di direttiva IVA, quindi, stabilisce che i buoni multiuso devono essere tassati al momento del riscatto.

Tuttavia, prima di arrivare al consumatore finale, i buoni passano attraverso una catena di distributori. Anche se l'operazione corrispondente non deve essere tassata prima dell'effettiva cessione di beni o prestazione di servizi, la distribuzione commerciale di un buono multiuso rappresenta di per sé la fornitura di un servizio imponibile che è indipendente dalla cessione o prestazione corrispondente.

Il progetto di Direttiva stabilisce, infatti, che quando il buono multiuso cambia di mano in una catena di distribuzione, la base imponibile del servizio corrispondente può essere misurata tramite l'evoluzione del valore del buono. Se un distributore acquista un buono per X e successivamente lo vende per una cifra più elevata (X più Y), l'incremento Y aggiunge valore al servizio di distribuzione fornito. A tal riguardo, si precisa che la distribuzione costituisce la fornitura di un servizio ai fini della direttiva IVA.

L'impostazione utilizzata nel progetto di Direttiva intende garantire che la totalità delle operazioni imponibili associate a un buono multiuso — ossia la fornitura di un servizio di distribuzione e la cessione di beni o la prestazione di

L'allargamento dell'Unione europea ad altri Paesi candidati all'adesione si basa su una lotta efficace contro le frodi e le irregolarità renderà possibile il raggiungimento di un livello elevato di competitività internazionale per l'industria europea, raggiungibile però solo con una più ampia armonizzazione fiscale.

Il quadro assiologico della normativa fiscale dell'Unione sembra infatti essere imperniato intorno ai due principi di fondo del divieto di discriminazione fiscale e dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali.

Il primo costituisce, come detto, il valore fondamentale dell'ordinamento dell'Unione e vale a connotare la fiscalità nel senso della neutralità; l'esercizio del potere tributario da parte dei singoli Stati non deve essere visto come «ostruttivo», atto ad ostacolare il regime di concorrenza.

Si correlano a tale principio anche le regole sugli aiuti di Stato e sui monopoli fiscali, in quanto strettamente collegati alla tutela di un assetto concorrenziale nel mercato comune.

Il principio di armonizzazione invece, assume un ruolo decisamente più ridotto in quanto, innanzitutto, può essere ricondotto essenzialmente ad un ambito normativo ristretto che è quello dei tributi indiretti ed inoltre, per l'attuazione di questo valore non bisogna dimenticare che è necessaria l'unanimità del Consiglio, che in sostanza vale ad assicurare il riconoscimento della piena sovranità fiscale per ciascuno Stato membro.

In questa prospettiva, non si può sottacere che il grado tendenzialmente recessivo del principio di armonizzazione ed il ruolo principale del divieto di discriminazione offrono l'immagine di una fiscalità europea ancora poco sviluppata carente di una connotazione direttiva in senso positivo, che sia coerente con i principi assunti nella costituzione economica dell'Unione europea.

servizi corrispondente — sia assoggettata ad IVA sulla base dei principi generali dell'imposta.

Capitolo quarto

IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE E IL PRINCIPIO DI EGUAGLIANZA NELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA RICERCA E LO SVILUPPO

SOMMARIO: Premessa - 4.1 Agevolazioni e principio di eguaglianza - 4.2 Il divieto di aiuti di Stato e il principio di non discriminazione — 4.2.1 L'origine statale dell'aiuto – Il vantaggio economico – 4.2.3 Gli effetti distorsivi sugli scambi e sulla concorrenza – 4.2.4 Misure selettive e misure generali – 4.3 La compatibilità delle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo – 4.4 La selettività regionale – 4.4.1 Iter normativo – 4.4.2 Principali caratteristiche dell'agevolazione – 4.4.3 Presupposto soggettivo – 4.4.4 Presupposto oggettivo – 4.4.5 Costi ammissibili – 4.4.6 Modalità di fruizione , documentazione e certificazione.

Premessa

I tributi interni extrafiscali, le tasse di effetto equivalente e le agevolazioni fiscali possono essere valutati sulla base delle disposizioni fiscali del Trattato UE, ma anche in relazione a quanto indicato nella disciplina degli «aiuti di stato».³¹⁴

³¹⁴ La disciplina degli aiuti fiscali agli Stati deve essere considerata, analizzandone due profili: l'uno teso a valutare la sua compatibilità con le norme fiscali dell'ordinamento tributario interno e l'altro in funzione della sua compatibilità con il Trattato UE. Il concetto di aiuti di stato è notoriamente assai ampio. Come la Corte ha già dichiarato, la nozione di aiuto è più ampia della nozione di sovvenzione poiché comprende non soltanto prestazioni positive come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono effetti identici. Il divieto riguarda qualsiasi misura di carattere finanziario, adottato da uno stato per favorire le imprese e le produzioni nazionali, che violi il principio generale della libera circolazione delle merci. Cfr. sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, in *Racc.* pag. I-877 e sentenza CGCE del 1 dicembre 1998, C-200/97, *Ecotrade*, in *Racc.*, 1998, I-7910.

Per quanto riguarda la dottrina italiana sugli aiuti di Stato cfr.; C. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000; sugli aiuti di Stato fiscali v.: F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; ID., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1998, I, pag. 84; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 330; P. LAROMA JEZZI, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1074; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 2282; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 2262; L. DEL FEDERICO, *A agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato*,

I tributi rappresentano infatti un elemento ed una condizione imprescindibile degli aiuti di Stato.

Precisamente si potrebbe dire che gli stessi indichino la modalità di finanziamento previste qualora si concede a delle imprese di fruire degli aiuti pubblici.

Essi influiscono sulla concorrenza e sul libero scambio, finendo quindi con il soggiacere al controllo della Commissione, che in qualità di custode dei Trattati, accerta che non venga violata la disciplina di cui agli artt. 107, paragrafo 1, (già art.87) e 108 (già art. 88) del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Trattato FUE) da un lato e quella concernente il principio di non discriminazione, dall'altro.

Le disposizioni previste dall'art. 107 TFUE considerano il nesso che può esistere tra l'aiuto concesso da uno Stato membro e il modo in cui esso viene finanziato con riferimento alla verifica della incompatibilità con il mercato interno.

tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario, Relazione al V convegno di fiscalità internazionale sul tema “Aiuti di Stato fiscalità di vantaggio e potestà tributaria”, Napoli 4-5 maggio 2006, in *Riv. Dir. Trib. Internaz.*, 2006, pag. 32; AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di Salvini, Padova, 2007; F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2007, pag. 3665 ss.; AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato* a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Napoli, 2009; COMMISSIONE EUROPEA, *Applicazione della normativa UE in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali*, La comunicazione sull'applicazione della normativa e altre disposizioni in materia. Manuali sulla concorrenza. Bruxelles, 2010; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012; C. SCHEPISI, *Aiuti di Stato e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012; A. PISAPIA, *Aiuti di stato. Profili sostanziali e rimedi giurisdizionali*, Padova, 2013; BALDI C. E. *La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. Manuale critico ad uso delle amministrazioni e delle imprese*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2015; BASILAVECCHIA M., DEL FEDERICO L., PACE A., VERRIGNI *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità fra norme interne e principi europei*, Torino, 2016.

L'art. 110 (ex art. 90 del Trattato) sulle disposizioni fiscali e gli artt. 107 e 108 TFUE sugli aiuti di stato possono riferirsi cumulativamente al tributo destinato al finanziamento di un aiuto di Stato.³¹⁵

Un aiuto finanziato attraverso un tributo, che incide su determinate imprese, dovrà quindi risultare conforme al combinato disposto dei suindicati articoli del Trattato.

La circostanza quindi che un tributo rientri nel sistema di un regime di aiuti di stato, costituendone lo strumento di finanziamento, non influisce sulla qualificazione del medesimo come imposizione interna discriminatoria ai sensi dell'art. 110 del TFUE.

Affinché la legislazione tributaria sia considerata aiuto di stato e come tale rientri nella disciplina di cui agli artt. 107 e 108 è necessario che inerisca in particolare a determinati tipologie di attività economiche.

Le misure generali di politica economica rivolte a tutte le imprese non sono quindi considerate aiuti fiscali; possono esserlo invece le norme tributarie che determinano un trattamento più favorevole nei confronti di alcune imprese o produzioni.

Secondo quanto indicato dai giudici di Lussemburgo le agevolazioni fiscali, anche se non determinano un trasferimento di risorse da parte dello Stato e collocano i beneficiari in una situazione più favorevole di quella di altri beneficiari, sono in taluni casi aiuti di stato ai sensi dell'art. 107 TFUE e pertanto il tributo che grava sul prodotto importato non è compatibile con il

³¹⁵ Una norma che riservi un trattamento di favore solo a talune imprese e produzioni nazionali, a scapito di quelle estere, viola entrambi i limiti. La consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene, infatti, che *«le pratiche fiscali discriminatorie non sono sottratte all'applicazione dell'art. 110 TFUE per il fatto di essere qualificate nello stesso tempo come modo di finanziamento di un aiuto statale ai sensi degli artt. 107 e 108 del trattato»* piuttosto, dato che *«secondo il sistema del trattato nessun aiuto può essere istituito né autorizzato sotto forma di discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro, nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri»*, gli artt. 107 e 110 TFUE possono, secondo le rispettive procedure e modalità, essere congiuntamente applicati alle stessa fattispecie.

mercato interno, a prescindere dalla circostanza che il prodotto nazionale agevolato sia identico al prodotto tassato.

Tuttavia l'incompatibilità non è assoluta. L'art. 108 TFUE conferisce alla Commissione ed al Consiglio un ampio potere discrezionale, dovendo procedere all'esame del controllo degli aiuti ed alla verifica della loro compatibilità con le norme del trattato.

Pertanto, l'art. 107 TFUE, pur non rappresentando uno strumento particolarmente efficace di tutela contro la discriminazione fiscale, in quanto non permette ai contribuenti di contestare direttamente la compatibilità di un aiuto davanti agli organi giurisdizionali nazionali, né di chiedere a questi di pronunciarsi in via principale o incidentale su un eventuale incompatibilità, consente agli Organi dell'Unione di eliminare quelle forme di discriminazione che, non rientrando negli artt. 110, 28 e 30 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, potrebbero risultare apparentemente compatibili con il diritto europeo.

Il divieto previsto all'art. 107 TFUE rappresenta quindi una conseguenza logica del principio generale di non discriminazione che ispira l'attività dell'Unione, in quanto proibisce gli aiuti che provocano distorsioni di concorrenza favorendo unicamente le produzioni nazionali.

Il principio di non discriminazione ed il divieto di aiuti di Stato rappresentano i principali confini che gli ordinamenti nazionali devono rispettare nell'esercizio della propria sovranità.

Avendo perimetri di applicazione diversi, possono operare congiuntamente: una certa disciplina fiscale, infatti, può rappresentare un aiuto, quale eccezione dell'art. 107 TFUE e violare una delle quattro libertà fondamentali, arrivando a violare quindi il principio di non discriminazione.

Tali postulati sono stati interpretati dalle Istituzioni dell'Unione in modo fortemente pragmatico, secondo un approccio casistico fondato sulla regola del precedente, finalizzato a verificare la potenzialità dell'effetto discriminante di una norma o la possibilità di alterazione del mercato unico di una misura agevolativa.

La disciplina degli aiuti è dunque la risultante della coesistenza e del contemperamento fra i due principi sopra delineati, in quanto il divieto,

espressione del valore della corretta concorrenza fra imprese non è tutelato in assoluto, essendo anzi ammesse forme di intervento potenzialmente distorsive della concorrenza e ciò in perfetta coerenza con il rilievo solo strumentale della tutela assicurata al valore della libertà di concorrenza rispetto all'obiettivo dello sviluppo economico come valore sociale ³¹⁶rivolto alla realizzazione di condizioni di maggior benessere ed eguaglianza per i cittadini europei.

4.1 Agevolazioni e principio di eguaglianza

Il passaggio dalla finanza neutrale a quella funzionale avviene ad opera dell'art. 3 della Costituzione italiana dove, come ampiamente esplicitato nei capitoli precedenti, al principio di eguaglianza formale, indicata al primo comma, si affianca, nel secondo, quello di eguaglianza sostanziale.

E' con tutta evidenza una norma di tipo programmatico che, con l'affermare che è «*compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale*» che facciano venire meno l'eguaglianza, individua, appunto, un obiettivo cui l'azione dello Stato deve tendere, «trasformando l'eguaglianza da elemento giuridicamente neutro a valore sociale»³¹⁷ e rendendo i fini di politica economica e sociale perseguiti dal Legislatore come estrinsecazione del principio di eguaglianza sostanziale, una vera e propria accezione pratica al principio di non discriminazione, che lo rende attualizzabile .

³¹⁶ Si veda P. RUSSO, *Disciplina Comunitaria degli Aiuti di Stato* , in Rass. trib., n. 1-bis/2003, pag. 330 ss. Per la coesistenza dei due principi porta ad affermare che «è adeguato riferire l'incompatibilità alle sole forme di intervento che per essere state decise dagli stati membri in materie diverse da quelle previste in via generale ed astratta (art.107 par.2) o al di fuori della procedura di cui all'art. 107 par. 3 risultano assunte indipendentemente da una considerazione globale dei problemi dello sviluppo e della concorrenza che solo gli organi comunitari possono svolgere».

³¹⁷ Cfr. N. D'AMATI, *Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali*, in Dir. e prat. Trib, I, 1994, pag 376.

In un sistema di questo tipo - in cui sia i tributi che le agevolazioni sono sottoposti a riserva di legge³¹⁸ e l'ordinamento, attraverso il dettato costituzionale, si pone degli obiettivi da raggiungere - la contrarietà in via di principio delle agevolazioni al postulato dell'eguaglianza, derivante dall'assimilazione delle esenzioni agli antichi «*privilegi*» non ha più motivi sui quali fondarsi.

Il principio di eguaglianza sostanziale ha un enorme valore anche dal punto di vista sociale poiché assegna all'azione dei pubblici poteri il compito di rimuovere gli ostacoli che si frappongono al raggiungimento di un'effettiva eguaglianza, e questo si traduce nell'attribuzione del potere di valutare «politicamente» le situazioni che necessitano di essere positivamente discriminate.

Tale decisione politica è censurabile solo ove costituisca un' «*arbitraria disparità*»³¹⁹, ove cioè non risulti «*che la norma venga applicata in modo uniforme in tutti i casi che presentano caratteri identici*»³²⁰.

I trattamenti discriminatori in apparente violazione del principio di eguaglianza formale, quando giustificati dal perseguimento di fini promozionali

³¹⁸Vi è anche la posizione di chi sostiene (LA ROSA, voce «*Esenzione*» in Enc. del diritto, p. 572) che, essendo le agevolazioni fiscali normativa di favore per il contribuente, la riserva di legge non vivrebbe nei loro confronti perchè verrebbe meno la *ratio* garantista che ne giustificerebbe l'esistenza. Tale ragionamento non ha portata generale ma vale solo se riferito agli eventuali beneficiari dell'agevolazione. Nei confronti dei beneficiari, infatti, la norma agevolativa opera, effettivamente, come norma di favore, ma nello stesso tempo, la fattispecie agevolativa, incide in modo negativo sulla ripartizione dei carichi fiscali per coloro che sono esclusi dall'agevolazione stessa. Quindi la *ratio* garantista, che giustifica l'applicazione alle agevolazioni della riserva di legge relativa, permane.

³¹⁹ Corte Cost., sentenza 10 aprile 1988 n. 410.

³²⁰ Si veda per l' giurisprudenza Corte Cost., ordinanza 25 maggio 1990 n. 272, in Giur. Cost., 1990, I, p.1609 ss: «non contrasta con il principio costituzionale di eguaglianza un trattamento differenziato in relazione a momenti diversi nel tempo perché lo stesso fluire di questo costituisce di per sè un elemento diversificatore»; Corte Cost., ordinanza 30 novembre 1989 n. 511, in Rass. Trib., 1990, II, p. 161 ss.

sanciti costituzionalmente, saranno non solo legittimi ma anzi attuazione del principio di eguaglianza sostanziale.

Proprio su queste basi dovrebbe fondarsi una teorizzazione della potestà, impositiva e agevolativa dello Stato in grado di arginare il rischio che il controllo UE del mercato sacrifichi sull'altare della tutela della concorrenza la possibilità per gli Stati di discriminare (nel senso etimologico del termine: trattare in modo differente) situazioni che siano differenti se viste alla luce degli obiettivi politici perseguiti in attuazione dei rispettivi disegni costituzionali.

Peraltro, il recente passaggio del mercato UE in economia sociale di mercato (con la valorizzazione nei Trattati e nel diritto derivato dei diritti sociali, ambiente, salute) comporta che molti di questi trattamenti differenziati saranno giustificati – e, quindi, non considerabili come discriminatori/selettivi- in quanto azioni positive tese a realizzare l'eguaglianza sostanziale sia in prospettiva costituzionale interna che in prospettiva di attuazione dei principi dell'Unione.

4.2 Il divieto di aiuti di stato e il principio di non discriminazione

Come ampiamente esplicitato nei capitoli precedenti, l'ordinamento dell'Unione rimette alla piena discrezionalità di ciascuno Stato membro la libertà di orientare il proprio sistema fiscale in funzione della politica economica, di volta in volta perseguita, ma vieta tuttavia di riservare un trattamento fiscale diverso per le persone, le merci, i servizi ed i capitali in base alla loro nazionalità o provenienza.

L'art. 30 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea vieta, infatti, l'introduzione di dazi doganali o imposte aventi effetto equivalente sull'importazione o esportazione di beni, mentre l'art. 110 proibisce a ciascuno Stato membro di assoggettare i prodotti provenienti da un altro Stato membro, direttamente o indirettamente, a un'imposizione superiore a quella praticata sui prodotti nazionali.

Sebbene in materia di capitali e di servizi non vi siano disposizioni esplicite in merito all'impatto della fiscalità nazionale sulla loro libera movimentazione e prestazione tra i paesi membri, la Corte di Giustizia ha con costante giurisprudenza chiaramente affermato la regola base secondo cui la sovranità in materia fiscale non consente ingiustificate discriminazioni o restrizioni che violino le libertà fondamentali.

Pertanto, qualsiasi misura fiscale che discrimina ingiustificatamente le persone, i capitali, le merci, i servizi o le imprese in ragione della loro nazionalità viola gli artt. 110, 49, 56 e 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea³²¹ 1.

Il fatto che una misura sia qualificabile come aiuto di Stato ai sensi degli artt. 107 e ss. TFUE non la sottrae al rispetto anche del principio di non discriminazione fiscale: una norma che riservi un trattamento di favore solo a talune imprese e produzioni nazionali, e non già anche a quelle di altri stati membri, viola entrambi i limiti³²²

La consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene, infatti, che *«le pratiche fiscali discriminatorie non sono sottratte all'applicazione dell'art. 95 del Trattato CEE»* (110 TFUE) *«per il fatto di essere qualificate nello stesso tempo come modo di finanziamento di un aiuto statale»*,³²³ anzi, dato che *«secondo il sistema del trattato nessun aiuto può essere istituito né autorizzato sotto forma discriminazione fiscale, da parte di uno Stato membro,*

³²¹ Cfr. ampiamente P. LAROMA JEZZI, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in Rass. Trib. 2003.

³²² La contemporanea applicazione di entrambe le discipline trova conforto nel tenore letterale del comma 2 dell'art. 107 TFUE che dichiara compatibili con il mercato comune *«gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti»*. Questa precisazione sarebbe superflua se, in generale, il carattere non discriminatorio di un aiuto fiscale lo rendesse *ipso facto* compatibile con il mercato comune.

³²³ Corte di Giustizia CE, 21 maggio 1980, *Commissione c. Italia*, causa C-73/79, EU:C:1980:129, in Racc., 1980, pag. I- 1533.

*nei confronti di prodotti originari di altri Stati membri*³²⁴», gli artt. 107 e 110 TFUE possono, secondo le rispettive procedure e modalità, essere congiuntamente applicati alle stessa fattispecie.

La contemporanea applicabilità di entrambe le discipline discende, in definitiva, dalla diversità dei presupposti che le connotano, sicché una misura tributaria dichiarata non in contrasto con il principio di non discriminazione fiscale può infrangere il divieto di aiuti di Stato, e viceversa un trattamento tributario promozionale può essere dichiarato un aiuto compatibile, ma nonostante questo contrastare con il principio di non discriminazione³²⁵.

È importante notare che, ai fini del rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, non viene in rilievo la distinzione tra misure generali, da un lato, e derogatorie del sistema fiscale, dall'altro.

La discriminazione che si mira ad evitare può essere realizzata, sia per il tramite di un regime fiscale generale (ad esempio, norme sfavorevoli applicabili a tutte le stabili organizzazioni di imprese estere, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta e dalla localizzazione sul territorio nazionale), che attraverso disposizioni tributarie che derogano alle regole generali dell'ordinamento (come potrebbero essere quelle che ammettono la deducibilità dal reddito delle sole spese mediche sostenute nello Stato di residenza).

I criteri che inducono a qualificare una misura fiscale diretta alle imprese come aiuto di Stato sono l'esistenza di un vantaggio selettivo, l'utilizzo di risorse pubbliche e l'incidenza sugli scambi all'interno dell'Unione, nonché l'assenza di una giustificazione della misura sulla base della natura del sistema fiscale nel quale essa è inserita.

Questi criteri sono stati modellati sulle ipotesi originarie di aiuti di Stato, e cioè quelle in cui lo Stato interviene nel mercato attraverso strumenti di diritto privato.

³²⁴ Corte di Giustizia CE, 27 maggio 1981, *Essevi e Salengo*, cause riunite C-142/80 e C-143/80, EU:C:1981:121, in Racc., 1981, pag. I- 1413.

³²⁵ F. RASI, *I confini della nozione*, in Aiuti di Stato in materia fiscale, (a cura di L. SALVINI), Padova, 2007, pag. 86 ss.

L'ampliamento della nozione di aiuti di Stato alla materia fiscale ha comportato la necessità di adeguare anche i criteri di identificazione dei medesimi.

In questi ultimi anni dal 2012 la Commissione europea a causa del prolungarsi della crisi economica ha emesso una Comunicazione³²⁶ e con essa ha avviato una nuova fase di modernizzazione degli aiuti di stato.³²⁷

L'iniziativa della Commissione persegue tre obiettivi:

- promuovere una *crescita intelligente, sostenibile e inclusiva* in un mercato interno competitivo;
- *concentrare il controllo ex ante della Commissione sui casi con il maggiore impatto* sul mercato interno, rafforzando nel contempo la cooperazione tra i Paesi membri in materia di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato;
- *razionalizzare* le norme ed accelerare i tempi di decisione.³²⁸

Le misure tese al miglioramento della politica dell'UE prevedono:

- l'individuazione e la definizione di principi comuni applicabili dalla Commissione nella valutazione della compatibilità di tutte le misure di aiuto;
- - la revisione e la razionalizzazione degli orientamenti in materia di aiuti di Stato in modo da renderli coerenti con tali principi comuni;
- - la definizione delle priorità, un maggiore controllo degli aiuti con un impatto significativo sul mercato unico e la semplificazione del controllo dei casi a carattere locale e con scarsi effetti sugli scambi, tramite l'eventuale revisione del regolamento *de minimis*, del regolamento di applicazione e del regolamento generale di esenzione per categoria;

³²⁶ Comunicazione della Commissione 8 maggio 2012, COM(2012) 209 final

³²⁷ In Dottrina L. HANCHER – P. NICOLAIDES, *Compatibility of aid – general introduction*, in AAVV, *EU State Aid Control*, edited by P. Werner – V. Verounden, The Netherlands, 2017, pag. 194 ss.; M. CISNEROS, *The role of EU State Aid Law in promoting a pro innovation policy*, Cambridge, 2014 pag. 12 ss..

³²⁸ Comunicazione della Commissione 8 maggio 2012, cit. par. 8

- - il rafforzamento dei controlli *ex post* della Commissione per assicurare un adeguato livello di controllo nel caso di un aumento del numero dei casi esentati da notifica;
- - la razionalizzazione delle norme e una maggiore rapidità nell'assunzione delle decisioni tramite il chiarimento del concetto di aiuti di Stato e la modernizzazione del regolamento di procedura.

A sua volta il Parlamento europeo ha approvato, il 17 gennaio 2013, una Risoluzione³²⁹ con la quale ha riconosciuto il ruolo che gli aiuti di Stato possono giocare nell'affrontare la crisi e nel raggiungere gli obiettivi della strategia Europa 2020. Allo stesso tempo, i deputati europei hanno sottolineato la necessità di ridurre la portata, di assicurare una loro migliore allocazione, di velocizzare le procedure e di trattare in maniera più approfondita i casi più importanti e con un maggiore impatto sulla concorrenza rispetto a quelli meno rilevanti. Infine hanno previsto che un indebolimento dei controlli *ex-ante* tramite un aumento delle soglie del regolamento *de minimis* o un'estensione delle categorie di aiuti esentati dall'obbligo di notifica sia accompagnato da un rafforzamento dei controlli *ex-post*.

Nell'ambito della modernizzazione degli aiuti di Stato, la Commissione ha adottato una serie di regolamenti, decisioni, comunicazioni, ma anche orientamenti, hand books, guidelines, codici di condotta. La complessità dipende poi in parte dalla numerosità dei soggetti coinvolti, sia pubblici, che privati e dal complicato coordinamento tra autorità centrali, locali e Commissione.³³⁰

La nozione di aiuto di Stato, di cui all'art. 107, par. 1 del Trattato, alla luce delle specificità relative agli aiuti fiscali, trova le sue fondamenta in quattro elementi essenziali:

³²⁹ Risoluzione del Parlamento europeo del 17 gennaio 2013 sulla modernizzazione degli aiuti di stato (2012/2920 (RSP))

³³⁰ Per la cui consultazione si rinvia al sito http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/. In Dottrina si rinvia a R. BIN – P. CARRETTI – G. PITRUZZELLA, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, cit., pagg. 229-230, fino al 2014.

- l'origine statale dell'aiuto. La definizione di aiuto di Stato si riferisce a qualsiasi tipo di intervento statale che sia volto a ridurre gli oneri o a integrare i proventi provenienti;
- il vantaggio economico per l'impresa privata derivante dalla misura pubblica, vantaggio che altrimenti non avrebbe potuto raggiungere svolgendo la normale attività;
- gli effetti distorsivi sugli scambi e sulla concorrenza. E' sufficiente che le misure siano astrattamente in grado di falsare la concorrenza per cui è sufficiente dimostrare che l'impresa operi in un mercato di libera concorrenza. Di conseguenza anche una misura generale ma che nell'applicazione concreta possa determinare delle distorsioni potrebbe non essere compatibile con il mercato comune;
- la selettività dell'aiuto, nel senso di favorire alcune imprese e non la totalità di esse, incidendo sull'equilibrio esistente tra le imprese e i loro concorrenti.

Analizzeremo di seguito le varie caratteristiche e in particolare, ci soffermeremo sulla selettività dell'aiuto, nella sua doppia accezione di selettività regionale e materiale, cercando di interpretare le interferenze ed interconnessioni legislative con il principio di non discriminazione fiscale. A tal proposito il 19 luglio 2016 la Commissione ha pubblicato in Gazzetta ufficiale una Comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01), che ripercorre i vari punti mettendo a disposizione le conclusioni a cui è giunta la giurisprudenza dell'Unione.

4.2.1 L'origine statale dell'aiuto

L'interpretazione della nozione di Stato offerta dalla giurisprudenza Corte di giustizia è molto ampia. Anche se la giurisprudenza ha riconosciuto che solo i vantaggi concessi direttamente o indirettamente mediante risorse statali vanno considerati aiuti³³¹ ai sensi dell'art. 107 c.1 TFUE la distinzione

³³¹ CGUE sentenza 19 dicembre 2013, *Association Vent De Colère! e a.*, causa C-262/12, EU:C:2013:851, punto 16.

stabilita da questa disposizione tra gli «aiuti concessi dagli Stati» e gli aiuti concessi «mediante risorse statali» non necessariamente comprende tutti i vantaggi concessi da uno Stato, che siano o meno finanziati mediante risorse statali, ma è intesa solamente a ricomprendere nella nozione di aiuto non solo gli aiuti direttamente concessi dagli Stati in quanto amministrazioni centrali ma anche le misure disposte dagli enti a qualsiasi livello sia regionale, che locale³³² e persino quelli concessi da enti pubblici o privati designati o istituiti dagli Stati³³³. La definizione di *public authorities* e di *public undertakings*³³⁴ è reperibile nell'art. 2 della direttiva sulla trasparenza,³³⁵ ai sensi del quale sono considerate «poteri pubblici», tutte le autorità pubbliche, comprese quelle locali a qualsiasi livello, mentre rientrano nel concetto di «impresa pubblica» tutte quelle nei confronti delle quali i poteri pubblici possano esercitare, direttamente

³³² In tal senso CGUE sentenza 14 ottobre 1987, *Germania / Commissione*, causa C-248/84, EU:C:1987:437, punto 17 e 06 settembre 2006, *Portogallo / Commissione*, causa C-88/03, EU:C:2006:511.

³³³ CGUE sentenze 24 gennaio 1978, *Van Tiggele*, causa C-82/77, EU:C:1978:10, Racc. pag. 25, punti 24 e 25; 30 novembre 1993, *Kirsammer-Hack*, causa C-189/91, EU:C:1993:907, Racc. pag. I-6185, punto 16; 7 maggio 1998, *Viscido e a.*, cause riunite C-52/97, C-53/97, C-54/97, EU:C:1998:209, Racc. pag. I-2629, punto 13; 1° dicembre 1998, *Ecotrade*, causa C-200/97, Racc. pag. I-7907, punto 35, e 17 giugno 1999, causa C-295/97, EU:C:1998:579, Racc. pag. I-3735, punto 35; 13 marzo 2001, *PreussenElektra*, causa C-379/98, EU:C:2001:160, Racc. pag. I-2099, punto 58 e sentenza del Tribunale, 3 sez., 21 maggio 2010, *Francia / Commissione*, cause riunite T-425/04, T-444/04, T-450/04 e T-456/04, EU:T:2010:216. In dottrina R. WESSELING – M. BREDENOORD-SPOEK, *State Measure*, in AA.VV. EU State Aid Control, op. cit., pag. 87; sull'ampiezza della nozione vedi in particolare J.J. PIERNAS LOPEZ, *The concept of State under EU law, from internal market to competition and beyond*, Oxford, 2015, pag. 176 ss.

³³⁴ Per una disquisizione sull'argomento si rinvia a F. DE CECCO, *State aid and the European Economic Constitution*, Oxford and Portland (Oregon), 2013, pagg. 66 ss.

³³⁵ Direttiva 2006/111/CE della Commissione del 16 novembre 2006, relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati membri e le loro imprese pubbliche e alla trasparenza finanziaria all'interno di talune imprese.

o indirettamente, un'influenza dominante. La posizione è stata ribadita con la Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato del 2016.³³⁶

Tale influenza è presunta, a norma della legge «qualora i poteri pubblici si trovino nei riguardi dell'impresa, direttamente o indiretta mente, almeno in una delle seguenti situazioni:

- i) detengano la maggioranza del capitale sottoscritto dell'impresa;
- ii) dispongano della maggioranza dei voti attribuiti alle quote emesse dall'impresa; o
- iii) possano designare più della metà dei membri dell'organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza dell'impresa;»

E' irrilevante quanto tali istituzioni siano legalmente indipendenti,³³⁷ l'elemento importante è che le risorse siano allocate in maniera tale che «restino costantemente sotto il pubblico controllo e quindi a disposizione delle competenti autorità nazionali è sufficiente affinché esse siano qualificati come risorse statali e affinché la detta misura rientri nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE»³³⁸ (attuale art. 107 TFUE)

L'imputabilità allo Stato di una disposizione di aiuto può secondo i giudici essere dedotta da una serie di indizi che derivano dalle circostanze e dal contesto nel quale è stata adottata la misura in questione³³⁹. Caso per caso i

³³⁶ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, 2016/C 262/01.

³³⁷ M. HEIDENHAIN, *European State Aid Law*, München, 2010, pag. 34-35.

³³⁸ CGUE sentenze 29 aprile 2004, *Grecia / Commissione*, causa C-278/00, EU:C:2004:239, punto 52 e 16 maggio 2000, causa C-83/98, *P-Francia/Ladbroke Racing e Commissione*, EU:C:2000:248, Racc. pag. I-3271, punto 50.

³³⁹ L'elenco dei possibili indizi per determinare l'imputabilità di una misura comprende:

- a) il fatto che l'organismo in questione non poteva adottare la decisione contestata senza tener conto delle esigenze dei pubblici poteri;
- b) la presenza di legami organici tra l'impresa pubblica e lo Stato;
- c) il fatto che l'impresa per il cui tramite gli aiuti sono stati accordati ha dovuto tener conto di direttive impartite da organismi pubblici ;
- d) l'integrazione dell'impresa pubblica nelle strutture dell'amministrazione pubblica;

giudici hanno teso a ricondurre alle decisioni statali tutti i casi in cui le decisioni non potevano essere adottate senza tener conto delle esigenze dei pubblici poteri, ossia in tutte le ipotesi in cui i vincoli dell'impresa pubblica allo Stato erano tali che doveva tenere necessariamente conto delle direttive impartite dall'organismo pubblico.³⁴⁰

Pertanto il solo fatto che un'impresa pubblica sia stata costituita in forma di società di capitali di diritto comune è stato escluso possa costituire – pur tenendo conto dell'autonomia che tale forma giuridica è suscettibile di conferire ad un'impresa - una motivazione sufficiente per escludere che un provvedimento di aiuto adottato da una impresa possa essere ascritto allo Stato.³⁴¹ Infatti, l'esistenza di una situazione di controllo e le reali possibilità di esercitare un'influenza dominante che la detta situazione comporta in pratica

e) la natura delle attività dell'impresa pubblica e l'esercizio di queste sul mercato in normali condizioni di concorrenza con gli operatori privati;

f) lo stato giuridico dell'impresa (ossia il fatto che questa sia soggetta al diritto pubblico o al diritto comune delle società), sebbene il solo fatto che un'impresa pubblica sia stata costituita in forma di società di capitali di diritto comune non può essere considerato, per via dell'autonomia che tale forma giuridica conferisce alla società stessa, motivo sufficiente per escludere l'imputabilità allo Stato (63);

g) l'intensità del controllo esercitato dalle autorità pubbliche sulla gestione dell'impresa; qualsiasi altro indizio che dimostri la partecipazione — o l'improbabilità della mancata partecipazione — delle autorità pubbliche all'adozione del provvedimento, tenuto conto anche dell'ambito d'applicazione dello stesso, del suo contenuto ovvero delle condizioni da esso stabilite. (Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, cit., par. 3.1.1.

³⁴⁰ CGUE sentenze 2 febbraio 1988, *Van der Kooy e a./Commissione*, cause riunite C-67/85, C-68/85 e C-70/85, EU:C:1988:38, Racc. pag. 219, punto 37; 21 marzo 1991, *Italia/Commissione*, causa C-303/88, EU:C:1991:136, punti 11 e 12, e 21 marzo 1991, *Italia/Commissione*, causa C-305/89, EU:C:1991:142, punti 13 e 14).

³⁴¹ Cfr. in tal senso, sentenze 21 marzo 1991, causa C-305/89, *Italia/Commissione*, cit., punto 13; 16 maggio 2002, *Francia / Commissione*, meglio conosciuta come *Stardust Marine*, causa C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, punto 57.

non consentono di escludere fin da subito qualsiasi imputabilità allo Stato di un provvedimento adottato da una società.

I giudici della Corte di giustizia considerano inoltre altri indizi come funzionali per giungere al fine di poter imputare allo Stato un provvedimento di aiuto adottato da un'impresa pubblica, quali, in particolare, «l'integrazione di tale impresa nelle strutture dell'amministrazione pubblica, la natura delle sue attività e l'esercizio di queste sul mercato in normali condizioni di concorrenza con gli operatori privati, lo *status* giuridico dell'impresa, ossia il fatto che questa sia soggetta al diritto pubblico ovvero al diritto comune delle società (anche se come già visto tale *status* non costituisce motivazione sufficiente autonomamente considerata), l'intensità della tutela esercitata dalle autorità pubbliche sulla gestione dell'impresa, ovvero qualsiasi altro indizio che indichi, nel caso concreto, un coinvolgimento delle autorità pubbliche ovvero l'improbabilità di una mancanza di coinvolgimento nell'adozione di un provvedimento, tenuto conto anche dell'ampiezza di tale provvedimento, del suo contenuto ovvero delle condizioni che esso comporta»³⁴².

Le modalità attraverso le quali si può realizzare tale trasferimento possono essere le più varie: ³⁴³ sovvenzioni non rimborsabili, sovvenzioni dirette a ripianare le perdite di bilancio o a copertura di costi di nuovi investimenti, prestiti a tassi agevolati, garanzie dello Stato sui debiti, crediti agevolati alle esportazioni o assicurazioni speciali di tali crediti, dilazioni dei pagamenti, stipula di contratti per forniture alla P.A. a prezzi più alti di quelli di mercato, presa in carico da parte dello Stato di oneri retributivi e previdenziale, cessioni di beni mobili o immobili a prezzi inferiori al valore di mercato, agevolazioni o esenzioni fiscali, e altro ancora³⁴⁴.

³⁴² CGUE sentenza 16 maggio 2002, *Sturdust Marine, cit.*, punto 56 e da ultimo sentenza 18 maggio 2017, *Fondul Proprietatea*, causa C-150/16, ECLI:EU:C:2017:388.

³⁴³ M HEIDENHAIN, *European State Aid Law*, cit, pag. 38.

³⁴⁴ In merito si rinvia alla Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, C/2016/2946 e alle altre precedenti che nel tempo hanno regolato gli aiuti di Stato.

4.2.2 Il vantaggio economico

Ai sensi dell'art. 107 TFUE deve sussistere un vantaggio economico per un'impresa derivante dalla misura pubblica, vantaggio che altrimenti non avrebbe potuto raggiungere svolgendo la normale attività.³⁴⁵

Alla mancanza di una definizione d'impresa all'interno del Trattato ha posto rimedio la giurisprudenza dell'Unione. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, la nozione di «impresa» comprende, nel contesto del diritto dell'Unione, qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico assunto e dalle sue modalità di finanziamento.³⁴⁶ Ne deriva che il carattere pubblico o privato dell'entità che esercita l'attività in questione non può influire sulla riconducibilità alla qualità di impresa. Per stabilire se le attività effettuate sono riconducibili a un'«impresa», occorre verificare invece quale sia la natura di tali attività, tenendo presente che la qualificazione come «attività economica» deve essere esaminata per ciascuna delle diverse attività esercitate da una stessa determinata entità.³⁴⁷ Costituisce un'attività economica qualsiasi attività consistente nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato³⁴⁸ e normalmente dietro

³⁴⁵ In tal senso M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, in *Concorrenza e Aiuti di Stato*, a cura di A. Santa Maria, Torino, 2006; G. CONTE – J. KAVANGH, *Advantage*, in AA. VV., *EU State Aid Control* op. cit. pag. 65; J. PIERNAS LOPEZ, *The concept of State under EU law, from internal market to competition and beyond*, , op cit, pag. 96.

³⁴⁶ CGUE sentenza 10 gennaio 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, causa C-222/04, EU:C:2006:8, punto e 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, causa C-74/16, EU:C:2017:496, punto 41.

³⁴⁷ In tal senso, CGUE sentenze 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris/Commissione*, causa C-82/01P, EU:C:2002:617, punto 75, e 1 luglio 2008, *MOTOE*, causa C-49/07, EU:C:2008:376, punto 25.

³⁴⁸ CGUE sentenza 10 gennaio 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, causa C-222/04, EU:C:2006:8, punto 108 e 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, cit. punto 43.

remunerazione, intesa come corrispettivo economico,³⁴⁹ e il fatto che l'offerta di beni o di servizi sia effettuata senza scopo di lucro non osta a che l'entità che effettua tali operazioni sul mercato debba essere considerata come un'impresa, poiché tale offerta si pone in concorrenza con quella di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro.³⁵⁰

Passando al vantaggio economico l'art. 107 TFUE vieta i vantaggi che favoriscono talune imprese. Nella nozione di vantaggio rientrano i vantaggi economici che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni normali di mercato³⁵¹ e sono pertanto considerati aiuti, gli interventi che, sotto varie forme, rendono più leggeri gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza poter essere ricondotti nel concetto di sovvenzioni, hanno comunque rispetto a queste ultime uguale natura e producono effetti simili.³⁵² Vi rientrano anche le misure che implicano per il contribuente, contemporaneamente vantaggi e svantaggi, qualora lo squilibrio sia a favore dei primi e le misure possono essere dirette come anche indirette.³⁵³

Non sono considerati rilevanti né la causa né lo scopo dell'intervento dello Stato, ma solo gli effetti della misura sull'impresa³⁵⁴.

E' del tutto irrilevante il mezzo attraverso il quale viene concesso il vantaggio economico e pertanto potranno essere sia strumenti di diritto privato,

³⁴⁹ CGUE sentenza 11 settembre 2007, *Schwarz e Gootjes-Schwarz*, causa C-76/05, EU:C:2007:492, punti 37 e 38.

³⁵⁰ CGUE sentenza del 1 luglio 2008, *MOTOE*, causa C-49/07, EU:C:2008:376, punto 27.

³⁵¹ CGUE sentenza 9 ottobre 2014, *Ministerio de Defensa e Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21

³⁵² CGUE sentenza del 19 marzo 2013, *Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione e a. e Commissione/Francia e a.*, cause riunite C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punto 101, in Dottrina vedi .J. PIERNAS LOPEZ, *The concept of State under EU law, from internal market to competition and beyond*, op. cit., pag. 97.

³⁵³P. G. CONTE – J. KAVANGH, *Advantage*, in AA. VV., *EU State Aid Control*, op. cit. pagg. 66-67.

³⁵⁴ CGUE sentenza 2 luglio 1974, *Italia/Commissione*, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punto 13.

che di diritto pubblico. Per lo strumento di diritto privato è stato elaborato il «criterio dell'investitore privato», per cui si presume violato il divieto di aiuti di Stato ogni volta che uno Stato applichi condizioni più favorevoli di quelle che avrebbe praticato un investitore privato in normali condizioni di mercato.³⁵⁵ Secondo la giurisprudenza della Corte anzitutto è necessario differenziare la posizione dello Stato membro azionista di un'impresa, da un lato, e quello dello Stato che agisce come pubblico potere, dall'altro. Il criterio dell'investitore privato interviene quando lo Stato membro interessato conceda, non già nella sua qualità di potere pubblico, bensì in quella di azionista, un vantaggio economico ad un'impresa³⁵⁶ e deve essere raffrontato a un investitore privato di dimensioni paragonabili, operante in una situazione il più analoga possibile, verificando se avrebbe potuto essere indotto ad effettuare conferimenti di capitali di simile entità.³⁵⁷ La Corte ha inoltre precisato che l'ottica dell'investitore pubblico anche se non corrisponde a quella a breve termine di un piccolo investitore privato deve «esso deve quantomeno corrispondere a quello di una *holding* privata o di un gruppo imprenditoriale privato che persegue una politica strutturale, globale o settoriale, guidato da prospettive di redditività a più lungo termine».³⁵⁸

³⁵⁵ La giurisprudenza sul criterio dell'investitore privato è conforme: CGUE sentenza 21 marzo 1991, *Italia/Commissione (Lanerossi)*, causa C-303/88, e in dottrina G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, cit. pag. 809 e F. RASI, *I confini della nozione*, op. cit., pag. 60.

³⁵⁶ Cfr. CGUE sentenze 14 settembre 1994, *Spagna/Commissione*, causa C-278/92, EU:C:1994:325, punto 22, nonché 5 giugno 2012, *Commissione/EDF*, causa C-124/10 P, EU:C:2012:318, punti 80 e 81.

³⁵⁷ CGUE sentenza 8 maggio 2003, *Italia e SIM 2 Multimedia/Commissione*, causa C-399/00, EU:C:2003:252, punto 38.

³⁵⁸ CGUE sentenze 21 marzo 1991, *Italia/Commissione*, causa C-305/89, EU:C:1991:142, punto 20, e *Spagna e a./Commissione*, cit. alla nota 300 supra, punto 41 e da ultimo sentenza 25 giugno 2015, *SACE e Sace BT / Commissione*, causa T-305/13, ECLI:EU:T:2015:435.

4.2.3 Gli effetti distorsivi sugli scambi e sulla concorrenza

L'investimento così effettuato deve poi incidere sugli scambi tra gli Stati membri, nel senso che occorre verificare l'ipotesi di interferenza nel gioco della domanda e dell'offerta, interferenza tale che i prezzi applicati siano differenti da quelli che si sarebbero venuti a determinare in un mercato perfettamente libero.³⁵⁹

Nell'ambito della sua valutazione di tali due condizioni di interferenza con gli scambi e con la concorrenza, la Commissione non è tenuta a dimostrare un'incidenza effettiva degli aiuti sugli scambi tra gli Stati membri e un'effettiva distorsione della concorrenza, ma deve solamente esaminare l'idoneità della misura ad incidere sugli scambi e a falsare la concorrenza.³⁶⁰

L'incompatibilità di un aiuto con il mercato comune, in definitiva, va rilevata qualora l'aiuto abbia potenzialmente la possibilità di alterare gli scambi e la concorrenza e secondo costante giurisprudenza tale condizione è soddisfatta quando la misura rafforzi un'impresa rispetto alle altre concorrenti all'interno degli scambi all'interno dell'Unione³⁶¹. Su questo punto la dottrina contraria ha evidenziato che, seguendo tale interpretazione si arriverebbe alla paradossale conclusione che l'unica ipotesi in cui un aiuto concesso non determini una alterazione della concorrenza è quella in cui il beneficio sia diretto a imprese

³⁵⁹ D. CASALE, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in M. Ingrosso – G. Tesaro, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli 2009, pag. 164; P. WERNER – V. VEROUNDEN, *Distortion of competition and Effect on Trade*, op. cit. pag. 170 ss. .

³⁶⁰ In tal senso sentenza 29 aprile 2004, *Italia/Commissione*, causa C-372/97, Racc. pag. I-3679, punto 44.

³⁶¹ CGUE sentenze 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris/Commissione*, Racc. pag. 2671, punto 11; 22 novembre 2001, causa C-53/00, *Ferring*, Racc. pag. I-9067, punto 21, e 29 aprile 2004, *Italia/Commissione*, cit., punto 52.

che non possano trovarsi in concorrenza e questo si verifica nelle ipotesi di monopolio legale³⁶².

Nella nota sentenza *Philip Morris*³⁶³ il governo olandese intendeva concedere alla società *Philip Morris Holland* una sovvenzione sotto forma di un premio supplementare per grandi progetti a seguito del quale la società avrebbe potuto sviluppare la propria produzione e implementare le esportazioni. I giudici ritennero che tale misura avesse l'effetto sia di falsare la concorrenza e sia di influenzare il flusso degli scambi nell'ambito dell'Unione europea. Partendo da tale *leading case*,³⁶⁴ la successiva giurisprudenza europea ha formulato il principio per cui l'alterazione dei flussi commerciali non è direttamente connessa alla partecipazione dell'impresa commerciale agli scambi commerciali. Non è pertanto necessario che l'impresa beneficiaria dell'aiuto partecipi direttamente agli scambi tra i Paesi dell'Unione o che la distorsione sia attuale ed apprezzabile, ben potendo essere una misura in grado di disturbare la competizione del mercato.³⁶⁵ Infatti, nel momento in cui uno Stato membro elargisce un aiuto ad un'impresa, la produzione interna può risultarne invariata o aumentare, ma sono inferiori le possibilità di inserimento delle imprese residenti in altri Stati membri nel mercato dello Stato che ha concesso l'aiuto³⁶⁶ e la sopravvivenza di quelle straniere esistenti. Inoltre, il rafforzamento di un'impresa che, sino a quel momento, non abbia partecipato a scambi tra i Paesi dell'Unione può porla in una situazione che le permetta di

³⁶² In tal senso M. EBNER – E. GAMBARO, *La nozione di aiuto di Stato*, op. cit. pag. 37 e D. CASALE, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, op. cit. pag. 165.

³⁶³ CGUE sentenza 4 maggio 2016, *Philip Morris Brands e a.*, causa C-547/14, EU:C:2016:325.

³⁶⁴ J. PIERNAS LOPEZ, *The concept of State under EU law, from internal market to competition and beyond*, op. cit. pag. 213-214.

³⁶⁵ P. WERNER – V. VEROUNDEN, *Distortion of competition and effect on trade*, pag. 172 e giurisprudenza ivi citata.

³⁶⁶ CGUE sentenza 7 marzo 2002, *Italia/Commissione*, causa C-310/99, EU:C:2002:143, Racc. pag. I-2289, punto 84.

inserirsi nel mercato di un altro Stato membro, cosa altrimenti non fattibile in assenza di aiuto³⁶⁷.

4.2.4 Misure selettive e misure generali

Anche con riguardo alle misure di natura tributaria, il carattere della selettività segna la linea di demarcazione tra le misure statali che possono costituire aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le misure generali che sono espressione della politica fiscale generale di un Paese, e che sono riservate agli Stati medesimi.

Si è detto che per misure statali generali devono, almeno in prima approssimazione, intendersi, le misure che favoriscano, in maniera non discriminatoria, tutti i soggetti economici operanti nel territorio di uno Stato membro.³⁶⁸ Non esiste una definizione di misure generali ma nella sua Comunicazione in materia di misure fiscali del 98³⁶⁹ la Commissione ha affermato per la prima volta in via di principio che tali sono le misure che sono dirette a tutti gli operatori economici.

Una misura può invece definirsi selettiva quando la sua applicazione non ha una portata generale. Questo significa che la sua direzione e la sua efficacia possono essere limitate rispetto ad elementi estremamente importanti, che possono essere l'ambito territoriale, il settore attività o la tipologia di produzione effettivamente svolta.

³⁶⁷ CGUE sentenza 15 dicembre 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punto 58.

³⁶⁸ G. CAPUTI, *La selettività in generale*, in M. Ingrosso – G. Tesaro, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pag. 191, R. BIN – P. CARRETTI – G. PITRUZZELLA, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, cit., pagg. 223 -224.

³⁶⁹ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato e alle misure di tassazione diretta delle imprese, par. 10, C 384/3 del 10 dicembre 1998.

Non si tratta nella pratica di una definizione agevole poiché i criteri di selettività non possono essere catalogati e la pratica dell'analisi giurisprudenziale ha portato nel tempo alla luce nuove forme di selettività.

Nel sistema fiscale vi possono essere delle misure che non si applicano in maniera uguale a tutte le imprese o produzioni, e che stabiliscono un regime fiscale particolare per certi settori o tipi di aziende. Nondimeno, pur presentando un carattere selettivo, non sono propriamente «selettive» se tale loro carattere particolare è in qualche modo giustificato o giustificabile (il che le esclude dal campo d'applicazione dell'art. 107, par. 1, del TFUE).

Per poter qualificare una misura come selettiva occorre secondo quella che la dottrina ha identificato come *selectivity test*³⁷⁰ : a) identificare dapprima il sistema generale; b) stabilire poi se quella misura specifica costituisce un'eccezione al sistema, in quanto prevede un trattamento più favorevole per certe imprese o produzioni (esonelandole dagli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale); c) infine, accertata la misura come eccezionale al sistema, bisogna verificare se essa trovi una giustificazione a causa della «natura o della struttura del sistema».³⁷¹

Per chiarire la nozione di selettività in tema di aiuti di Stato, è necessario distinguere tra selettività materiale e selettività regionale.

4.2.4.1 La selettività regionale

In linea di principio, esclusivamente le misure che si applicano a tutto il territorio dello Stato membro esulano dal criterio di selettività regionale di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Tuttavia, il sistema di riferimento per la valutazione della selettività non deve essere necessariamente riconducibile all'intero Stato membro. Ne deriva che non tutte le misure che si applicano solo a talune parti del territorio di uno Stato membro sono automaticamente selettive.

³⁷⁰ M. HONORÉ, *Selectivity*, in AA. VV. EU State Aid Control, op. cit., pagg. 120-123.

³⁷¹ CGUE sentenza 2 luglio 1974, *Italia/Commissione*, causa C-173/73, EU:C:1974:71, Racc. 1974, pag. 709, punto 33.

Come emerge dai casi concreti analizzati dagli organi giurisdizionali dell'Unione, le misure che hanno un campo di applicazione regionale o locale non sono valutate come selettive se soddisfano determinate condizioni.³⁷² Questa giurisprudenza ha finora trattato solo di misure fiscali. Tuttavia, poiché la selettività regionale è un concetto generale, i principi delineati dagli organi giurisdizionali dell'Unione riguardo alle misure fiscali si applicano anche agli altri tipi di misure.

Al fine dell'apprezzamento del carattere selettivo di benefici fiscali con ambito limitato a una parte del territorio nazionale occorre distinguere tre situazioni diverse.

In primo luogo, bisogna considerare ipotesi in cui l'imposta coinvolta sia propriamente regionale o comunque locale, espressione diretta ed immediata dell'autonomia tributaria dell'ente e senza alcun rapporto con il sistema statale.

In questo caso, il sistema di tassazione generale è quello locale, non quello Statale - con cui non vi è alcun rapporto di genere a specie - che, di conseguenza, non può costituire un parametro di raffronto. In tale caso, la valutazione del carattere selettivo della misura in questione dipende dal fatto che l'autorità locale sia sufficientemente autonoma dal governo centrale dello Stato membro. Ciò avviene quando sono soddisfatti tre criteri cumulativi di autonomia: istituzionale, procedurale, economica e finanziaria. Se tutti questi criteri di autonomia sono soddisfatti, nel momento in cui è un'autorità regionale o locale a decidere di adottare una misura tributaria applicabile esclusivamente nel suo territorio, è la regione in questione, non lo Stato membro, a costituire l'ambito geografico di riferimento.

Ipotesi differente si ha quando l'autonomia regionale si manifesta direttamente nella disciplina di un tributo nazionale: ad esempio, quando un ente territoriale è legittimato a concedere sgravi, riduzioni d'aliquota o di imponibile sull'imposta erariale per le imprese localizzate nel proprio territorio.

³⁷² CGUE sentenza 6 settembre 2006, *Portogallo/Commissione*, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 57; sentenza della Corte di giustizia dell'11 settembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja*, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488, punto 47; in dottrina M. HONORÉ, *Selectivity*, in AA. VV. *EU State Aid Control*, op. cit., pagg. 124-125.

In tal ipotesi il carattere selettivo, eccezionale, viene, giacché sarebbe il sistema nel suo complesso a contemplare, in via generale e sistematica, la possibilità di una differenziazione conforme alle autonome scelte regionali.

L'ultima ipotesi comporta la riconducibilità al concetto di selettività regionale della misura, nel momento in cui il governo centrale di uno Stato membro decide unilateralmente di applicare un livello di tassazione inferiore all'interno di un'area geografica delimitata.³⁷³

4.2.4.2 La selettività materiale

Secondo una prassi ed una giurisprudenza ormai consolidate, costituisce aiuto una misura fiscale il cui principale effetto è la promozione di uno o più «settori» di attività³⁷⁴.

Il trattato stabilisce chiaramente³⁷⁵ che una misura di carattere settoriale rientra nel campo di applicazione dell'articolo 107, par. 1 e questo può comportare che rientrano nel concetto di selettività le misure rivolte solo a imprese di un particolare tipo, oppure a certe funzioni (ad es. servizi o intermediazione o succursali) o a certi tipi di produzione.

Secondo la Commissione anche tali misure, poiché favoriscono talune imprese o talune produzioni, possono costituire aiuti di Stato incompatibili

³⁷³ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, cit., par. 5.3, punto 144.

³⁷⁴ Si vedano le sentenze della Corte del 14 settembre 1994, *Spagna/Commissione*, cause riunite C-278/92, C- 279/92 e C-280/92, EU:C:1994:325, in Racc. 1994, pag. I-4103; sentenza del 13 luglio 1998, *Francia/Commissione*, causa 102/87, EU:C:1988:391, in Racc., 1988, pag. 4067; sentenza del 21 marzo 1990, *Belgio/Commissione*, causa C 142/87, EU:C:1990:125, in Racc. 1990, pag. I-959; sentenza del 2 luglio 1974, *Italia/ Commissione*, cit.

³⁷⁵ Attraverso l'uso espresso dei termini «talune imprese» e «talune produzioni» impiegati nel definire i criteri in base ai quali un aiuto è soggetto al controllo della Commissione.

ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1.

La selettività materiale di una misura implica che essa si applichi solo a determinate imprese o gruppi di imprese o a determinati settori dell'economia in un dato Stato membro. La selettività materiale può essere di diritto o di fatto.³⁷⁶

La selettività di diritto deriva dai criteri giuridici che riservano la misura solo a talune imprese. Si può ritenere che vi sia selettività di fatto nei casi in cui, anche se i criteri formali per l'applicazione della misura sono formulati in termini generali e oggettivi, la struttura della misura è tale che i suoi effetti favoriscono in modo significativo un particolare gruppo di imprese.³⁷⁷

La selettività di fatto può derivare da condizioni o barriere imposte dagli Stati membri che impediscono ad alcune imprese di beneficiare della misura. Le barriere possono riguardare la superiorità rispetto ad una soglia, il che comporta che sono necessarie notevoli risorse finanziarie per usufruirne.³⁷⁸ Anche una misura che conceda determinati vantaggi solo per un breve periodo di tempo può essere di fatto selettiva.³⁷⁹

Anche una deroga all'aliquota di base dell'imposta sulle società a favore di un intero settore dell'economia (si veda l'esempio dell'Imposta irlandese sulle società) può costituire un aiuto di Stato³⁸⁰.

³⁷⁶ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, cit., par. 5.2, punto 120.

³⁷⁷ CGUE 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732

³⁷⁸ Tribunale europeo sentenza 6 marzo 2002, *Ramondin SA e Ramondin Cápsulas SA/Commissione*, cause riunite T-92/00 e T-103/00, EU:T:2002:61, punto 39.

³⁷⁹ Tribunale sentenza 12 settembre 2007, *Italia e Brandt Italia/Commissione*, cause riunite T-239/04 e T-323/04, EU:T:2007:260, punto 66; Tribunale sentenza 4 settembre 2009, *Italia/Commissione*, T-211/05, ECLI:EU:T:2009:304, punto 120; CGUE sentenza 24 novembre 2011, *Italia/Commissione*, C-458/09 P, EU:C:2011:769, punti 59 e 60.

³⁸⁰ Salvo in certi casi, come quando la deroga è giustificata dalla natura e struttura del sistema. In particolare, si vedano i settori dell'agricoltura e della pesca.

La Commissione e la Corte hanno inoltre considerato come aiuto una misura destinata a tutti i settori soggetti a concorrenza internazionale³⁸¹, oppure una misura che favorisca solo i prodotti nazionali esportati.

La situazione è meno chiara quando gli Stati membri adottano misure più generali, applicabili a tutte le imprese che soddisfano determinati criteri, al fine di attenuare gli oneri che tali imprese devono di norma sostenere.

In tali casi, la selettività delle misure deve di norma essere valutata mediante un'analisi in tre fasi. Anzitutto, è necessario individuare il sistema di riferimento. In secondo luogo, occorre stabilire se una misura rappresenta una deroga a tale sistema perché distingue tra operatori economici che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga. Essenziale in questa fase è valutare se esiste una deroga. Se la misura in questione non costituisce una deroga al sistema di riferimento, non è selettiva. In caso contrario, prima di definire la misura come selettiva occorre valutare, nella terza fase dell'analisi, se la deroga sia giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema.³⁸² Se una misura a prima vista selettiva è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema, non potrà essere annoverata tra le misure selettive.³⁸³

³⁸¹ Decisione 97/239/CE della Commissione del 4 dicembre 1996 nel caso *Maribel bis/ter*, GU L 95 del 10 aprile 1997, pag. 25; conformemente la Corte di Giustizia che con la sent. del 17 giugno 1999, causa C-75/97, EU:C:1999:311, rigetta l'istanza di annullamento del governo belga espressamente specificando al punto 51 che «gli scambi intracomunitari possono essere pregiudicati dall'operazione di cui trattasi, in quanto quest'ultima in qualità di aiuto settoriale, migliora la posizione contrattuale delle imprese interessate, sia sul mercato belga sia all'esportazione, rispetto alle imprese stabilite in altri Stati membri esonerandole da una parte dei loro costi sociali. Di conseguenza occorre ammettere che l'operazione *Maribel bis/ter* è tale da pregiudicare gli scambi tra Stati membri e da falsare o minacciare di falsare la concorrenza».

³⁸² Cfr. CGUE sentenza 8 settembre 2011, *Commissione/Paesi Bassi*, C-279/08, EU:C:2011:551, punto 62, e 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99, EU:C:2001:598.

³⁸³ Cfr., CGUE 8 settembre 2011, *Paint Graphos e altri*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49 e segg., e 29 aprile 2004, *GIL Insurance*, C-308/01, EU:C:2004:252.

Tuttavia, in taluni casi, in considerazione degli effetti concreti delle misure in questione, l'analisi in tre fasi non può essere applicata e può rendersi necessario valutare se i confini del sistema di riferimento sono stati concepiti in modo coerente o, al contrario, in un modo arbitrario o parziale il quale favorisca favorire talune imprese che si trovano in una situazione analoga rispetto alla logica di fondo del sistema in questione.³⁸⁴

La Commissione attribuisce³⁸⁵ agli Stati membri la responsabilità di fornire la prova che determinate misure fiscali di carattere differenziato non devono considerarsi aiuti di Stato, in quanto la loro «razionalità economica» le rende «necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale» ed individua poi «la ragion d'essere del sistema tributario» nella «riscossione di entrate per finanziare la spesa statale».

Com'è noto, infatti, secondo la Corte di giustizia occorre determinare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» (...) rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento interessato³⁸⁶.

E' vero che la situazione disfunzionale può essere in parte additata alla irresponsabilità degli Stati³⁸⁷, ai quali - come la Corte ha chiarito- spetta l'onere di dimostrare che una differenza di trattamento in apparenza selettiva sia, in realtà, una coerente manifestazione della struttura stessa del tributo.

³⁸⁴ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, cit., par. 5.2, punto 129.

³⁸⁵ Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese in GUUE C 384/3 del 10 dicembre 98.

³⁸⁶ Si veda., in tal senso, sentenza 17 giugno 1999, *Belgio/Commissione*, causa C-75/97, EU:C:1999:311, in Racc. pag. I- 3671, punti 28-31.

³⁸⁷ Talvolta, infatti, sembra sia lo stesso legislatore non prestare particolare attenzione alla razionalità della struttura di un tributo introdotto rispetto agli obiettivi perseguiti. In un simile contesto, ovviamente, risulterà particolarmente difficoltoso per lo Stato chiarire la coerenza dei trattamenti differenziati.

D'altra parte la Commissione ha, talvolta, rigettato anche elementi fondati³⁸⁸, per poi essere corretta dalla Corte di Giustizia.³⁸⁹

E' interessante, tuttavia, osservare (esempio della mutevolezza delle interpretazioni in assenza di categorie giuridiche certe) come di recente la Commissione abbia applicato i concetti prima riportati, non considerando più come misura di carattere generale - come aveva fatto in passato - il trattamento preferenziale accordato dall'imposta irlandese sulle società al settore manifatturiero rispetto a quello dei servizi.

Ovviamente i limiti e le deroghe agli aiuti di Stato trovano la loro naturale comparazione nelle agevolazioni previste dal diritto interno dei singoli Stati membri.

La norma tributaria italiana, in particolar modo quella di rango costituzionale, ordina di verificare il fondamento funzionale e giuridico di qualunque trattamento agevolativo che si ponga come deroga ai principi di eguaglianza e progressività dell'imposizione.

³⁸⁸ Ad esempio nel caso di Gibilterra in cui prima ha affermato, in «teoria», che non intendeva mettere in questione l'autonomia fiscale di Gibilterra, risultante dalle convenzioni costituzionali in vigore nel Regno Unito, poi è arrivata, tuttavia, alla conclusione paradossale che soltanto nei casi in cui il decentramento «fiscale» sia simmetrico è possibile escludere la selettività geografica. Come noto, la Corte ha corretto tale affermazione.

³⁸⁹ La posizione del Governo Britannico, bocciata dalla Commissione, ha poi trovato accoglimento da parte della Corte nella successiva causa *Azzorre*, 6 settembre 2006, Portogallo / Commissione, causa C-88/03, EU:C:2006:511. Su tale causa cfr. A. FANTOZZI, *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia* consultabile su <http://www.astrid-online.it>. Nello specifico caso di Gibilterra, la proposta di riforma tributaria è stata considerata dalla Corte di Giustizia materialmente selettiva giacché conferiva vantaggi selettivi alle società «*offshore*» e tale constatazione ha consentito, di per sé sola, di giustificare il dispositivo della decisione controversa a termini del quale la proposta di riforma tributaria costituiva un regime di aiuti ai sensi dell'art. 107, n. 1, TFUE che il Regno Unito non era autorizzato a mettere in atto. (CGUE sentenza 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna / Government of Gibraltar e Regno*, cit.).

Ciò richiede che sia preventivamente individuato il valore o la funzione extrafiscale che il Legislatore intende perseguire al fine di valutarne legittimità rispetto all'ordinamento.

Non ci si può, quindi, limitare all'esame del diritto positivo, dovendosi piuttosto inserire le singole norme agevolative in un contesto generale volto a valutare la funzione economica o sociale che è dietro le scelte del Legislatore.

Nello studio delle agevolazioni fiscali deve essere anteposta, pertanto, un'analisi dei presupposti base dei regimi agevolativi e, quindi, in definitiva delle funzioni extrafiscali che attraverso i trattamenti di favore possano o debbano essere perseguiti.

Solo mediante l'individuazione di tali presupposti si raggiunge la conformità del diritto positivo alle funzioni o valori che legittimamente possono sottendere ai trattamenti agevolativi concessi.

4.3 La compatibilità delle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo con il principio di equità costituzionale

L'agevolazione fiscale, considerata in maniera molto ampia come il trattamento favorevole riservato a determinati soggetti che necessitano di maggiore tutela. Può riguardare situazioni oggettive o soggettive e presentarsi in diverse forme, potendo comportare l'esenzione, l'esclusione, la detrazione, l'imposizione sostitutiva, il credito d'imposta, l'eliminazione o la semplificazione di obblighi di dichiarazione o procedurali o ancora prestazioni in natura.³⁹⁰

³⁹⁰ Nel caso delle agevolazioni fiscali (sovvenzioni finanziarie pubbliche erogate attraverso i circuiti tributari) nell'apprezzamento della capacità contributiva incidono fattori extrafiscali, con il solo limite della ragionevolezza e non arbitrarietà (art. 3 Cost.). L'istituzione delle agevolazioni di carattere soggettivo risponde, invece, ad altri criteri: sono collegate a prerogative connesse alla funzione o al ruolo sociale.

La nozione di agevolazione fiscale viene generalmente ricondotta alla legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825,³⁹¹ il cui art. 9 prevedeva che la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi limitasse il più possibile le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione. L'art. 9 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, è stato attuato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che ospitava al suo interno la disciplina delle agevolazioni tributarie.

Tale decreto ripartì sistematicamente le agevolazioni tributarie in agevolazione di carattere soggettivo, in agevolazioni di carattere territoriale, in agevolazioni per determinati atti, operazioni o beni tassativamente indicati, disponendo l'abrogazione di tutte le agevolazioni preesistenti non espressamente previste dallo stesso D.P.R. n. 601 del 1973.

L'agevolazione fiscale costituisce effettivamente una deroga al criterio di tassazione basato sui principi di generalità e uniformità³⁹² e quindi al principio di eguaglianza, ma rappresenta un'eccezione anche rispetto al criterio

Le esenzioni fiscali, poi, riguardano la non tassabilità di determinate fattispecie che rientrano nella sfera impositiva, ma sono sottratte all'imposizione da una norma derogatoria per ragioni di politica fiscale o di altra natura. Esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi costituiscono in ogni caso una deroga al criterio di tassazione basato su principi di generalità, uniformità e progressività: la loro legittimità costituzionale può soltanto discendere dall'esigenza che attraverso esse vengano realizzati interessi ulteriori pur presenti nell'ordinamento.

³⁹¹ In tal senso F. MARCHETTI, *Incentivi fiscali per la ricerca e per lo sviluppo*, in Finanza ricerca e sviluppo di F. Capriglione (a cura di), Padova, 2006; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, op cit., pag. 82 ss..

³⁹² Il principio di eguaglianza opera come vincolo di generalità della legge. L'uguaglianza, intesa come vincolo al contenuto delle leggi, ha trasmesso anzitutto l'esigenza della loro generalità e astrattezza. In tal senso, possiamo affermare che l'uguaglianza è tanto più garantita quanto più le leggi sono generali e astratte, rivolte nei confronti di «tutti», applicabili solo per il futuro e per un numero indefinito di volte. La restrizione dei destinatari delle leggi ad alcune categorie di individui sfida il principio di uguaglianza; la sfida è destinata ad aggravarsi man mano che il numero dei destinatari si restringe, fino al limite delle leggi personali e delle leggi provvedimento, e, fra queste, delle leggi retroattive.

di progressività dell'imposta e quindi al principio di capacità contributiva³⁹³. La costituzionalità dell'agevolazione va pertanto ricondotta all'esigenza che attraverso la stessa siano realizzati interessi ulteriori, presenti nell'ordinamento. Si opera pertanto nel senso di riportare la nozione di agevolazione fiscale nel concetto più ampio di agevolazioni, intesa come misura tendente a ristabilire il principio di uguaglianza sostanziale (costituzionalmente protetto) e a garantire il principio di solidarietà economica di cui all'art. 2 Cost., riconducendo anche in ambito fiscale il discorso sul concetto generale di agevolazione, a cui abbiamo fatto cenno nel paragrafo 4.1 e sul suo rapporto intrinseco con il principio di uguaglianza.³⁹⁴

Fanno parte nell'ampio *genus* dell'agevolazione fiscale tanto le esenzioni (totali o parziali), quanto i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, nonché i crediti o i buoni d'imposta.

L'agevolazione fiscale è legittimamente prevista solo nell'ipotesi in cui sia concepita per una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento. In tal

³⁹³ Il fatto che l'agevolazione fiscale rappresenti una deroga al principio di capacità contributiva è posto in luce dalla maggior parte della dottrina che si è occupata del tema. *Ex multis*, vedasi: M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Noviss. Dig. It. App., Torino, 1980, pag. 153 e ss.; ID a., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in Enc. Dir. App., Milano 2001, pag. 48 e ss.; A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, pag. 138 e ss.; A. FEDELE, *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA*, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, pag. 147 e ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Bologna, 1992; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enc. Giur., Treccani, 1989, pag. 14 e ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario diretto da A. AMATUCCI, Bologna, 1994, pag. 401 e ss.; F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Dig. Disc. Priv. sez. comm., Torino, 1987, pag. 73 e ss.; M. POLANO, *Norme di agevolazione tributaria ed interpretazione*, in Dir. Prat. Trib., 1972, II, pag. 722 e ss.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, in Riv. It. Dir. Pubbl. comun., 2004, pag. 225 e ss.; R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in Dig. Disc. Prov. sez. comm., Torino, 1987, pag. 63 e ss..

³⁹⁴ L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, Milano, 2011.

caso è ammissibile una deroga ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza di cui agli art. 53 e 3 della Costituzione.

Analizzando la questione dal punto di vista giuridico è chiaro che laddove la funzione extrafiscale dell'agevolazione è segnata con precisione e tassatività dalla stessa Carta Costituzionale, basterà al fine di valutare la legittimità dell'intervento agevolativo verificare che tale funzione contenuta all'interno normativo costituzionale sia poi effettivamente realizzata dalla norma agevolativa, dovendo senz'altro considerarsi legittima ogni norma di favore che persegua la funzione prevista all'interno del dettato costituzionale.

Nell'ipotesi in cui, *a contrariis*, la funzione extrafiscale vada ricondotta a obiettivi di politica economica, per addivenire ad una corretta valutazione, sarà necessario andare anzitutto ad individuare gli obiettivi di politica economica perseguiti, per poi arrivare a verificare la loro coerenza con il sistema³⁹⁵.

In tale seconda ipotesi non può escludersi, infatti, che eventuali incentivi fiscali possano determinare violazioni del principio di capacità contributiva, segnatamente sotto il profilo dell'eguaglianza economica, laddove, pur essendo chiaramente indirizzati a realizzare gli obiettivi di politica economica ad essi assegnati dalla norma, non poggino su solide basi razionali, ossia sul perseguimento di indirizzi di politica economica precisamente individuati e coerenti con l'ordinamento nazionale e europeo.

Entriamo nel vivo del discorso ed esaminiamo il caso delle agevolazioni fiscali concesse per la ricerca e lo sviluppo.

L'art. 9 della Costituzione recita: *«la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica»*.³⁹⁶ E in tal senso costituisce un valore in sé. Anche lo sviluppo economico è contemplato nel dettato costituzionale dal comma 5 dell'art. 119 della Costituzione che prevede che *«per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio*

³⁹⁵ Cfr. l'art. 17 della legge n. 408 del 1990.

³⁹⁶ Sulle agevolazioni fiscali a favore della ricerca cfr. G. FALSITTA e F. MOSCHETTI, *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988; L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale*, in Trattato Sistematico di Diritto Tributario, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, pag. 739 e ss..

dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni». Tale norma riceve una protezione indiretta e appare di carattere programmatico.

La dottrina sull'argomento³⁹⁷ sottolinea, infine, la necessaria connessione dell'art. 119 è, pertanto, non già lo sviluppo economico come valore costituzionalmente da garantire in sé considerato e valutato, ma come strumento per conseguire l'obiettivo dell'eliminazione o quanto meno della riduzione degli «squilibri economici e sociali»: la promozione dello «sviluppo economico» e della «coesione» e «solidarietà sociale» è, infatti, il mezzo individuato dal legislatore costituente per raggiungere l'obiettivo programmatico di eliminare o ridurre gli «squilibri economici e sociali», in piena attuazione del principio di eguaglianza e di quello di non discriminazione fiscale.³⁹⁸

4.4 La compatibilità delle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo con il divieto di aiuti di Stato

Per chiudere l'argomento e prima di passare all'analisi della disciplina vigente in tema di investimenti in ricerca e sviluppo occorre soffermarsi sulla compatibilità di tale misura agevolativa con il divieto di aiuti di Stato.

La nozione di iuti di Stato vietati è complementare al concetto di aiuti compatibili a cui sono riconducibili il regime *de minimis* e le deroghe di cui al comma 2 dell'art. 107 TFUE.

³⁹⁷ F. MARCHETTI, *Incentivi fiscali per la ricerca e per lo sviluppo*, op cit.

³⁹⁸ Sulle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno cfr. N. D'AMATI; *Il fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1968, pag. 465 e ss.. Cfr. anche F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit., nonché F. BATTISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in S. Cassese, G. Napolitano (diretto da), *Dizionario di Diritto pubblico*, Milano, 2006.

Il regime *de minimis*³⁹⁹ fa riferimento a quelle misure che non superando la soglia dei 200.000 euro su un periodo di tre anni, non incorrono nel divieto in quanto non alterano significativamente le condizioni del mercato.

Le deroghe *de jure* sono invece sono invece gli aiuti concessi ai singoli consumatori che non pongono discriminazioni all'origine dei prodotti, gli aiuti concessi per calamità naturali e gli aiuti concessi ad alcune regioni della Germania, così come contenuti nel comma 2 dell'art. 107 TFUE .

In relazione infine alle deroghe discrezionali di cui al comma 3 si può affermare⁴⁰⁰ che tali misure rientrano nella nozione di aiuti di Stato vietati, anche se in concreto possono essere dichiarati compatibili a seguito di valutazione della Commissione.⁴⁰¹

³⁹⁹ Per la cui disciplina si può fare riferimento ai Regolamenti UE della Commissione n. 1407/2013 e n. 1408/2013 del 18 dicembre 2013; in dottrina R. BIN – P. CARRETTI – G. PITRUZZELLA, *Profili costituzionali dell'Unione europea*, cit., pag. 226.

⁴⁰⁰ In tal senso S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. Ingrosso – G. Tesauro, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pag. 383.

⁴⁰¹ 3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Sono poi considerate compatibili le misure generali, che si caratterizzano, secondo quanto indicato nella Comunicazione della Commissione europea,⁴⁰² come:

«- misure di pura tecnica fiscale (ad esempio, fissazione della aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale);

- misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione);»

Tra tutte le ipotesi di compatibilità con la normativa sul divieto di aiuti di Stato la misura de credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo è, a mio parere, pienamente compatibile, perché è una misura non selettiva, applicabile alla generalità delle imprese, senza alcun limite in relazione alla forma giuridica, al settore produttivo nel quale sono inserite, alle dimensioni e al regime contabile, tanto che vi sono comprese anche le stabili organizzazioni di imprese non residenti . Anche applicando il criterio in tre fasi analizzato al paragrafo 4.2.4.2 relativo alla selettività materiale si giunge alle medesime conclusioni, in quanto la norma non opera alcuna distinzione tra operatori economici che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga. Se tale deroga rispetto al sistema di riferimento non sussiste la misura non è considerata selettiva.

Tali misure inoltre perseguono un obiettivo di politica economica generale e proprio in considerazione di ciò sono cumulabili con le altre misure agevolative vigenti, non rilevano ai fini del calcolo del regime *de minimis*, né sono tenute al rispetto dei massimali previsti dalla «Disciplina degli aiuti di

⁴⁰² Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato e alle misure di tassazione diretta delle imprese, cit. , par. 13.

Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione», di cui alla Comunicazione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.⁴⁰³

Il fatto che si tratti di misure generali traspare anche da un altro elemento, dal fatto che la misura del credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo non è soggetta ad autorizzazione preventiva, ma, al contrario, si tratta di una misura automatica, immediatamente disponibile per la generalità delle imprese a dimostrazione della mancanza di selezione delle imprese e dell'assenza di caratteristiche peculiari per la fruizione, ultronee rispetto all'investimento nella ricerca e nello sviluppo.

4.5 La disciplina vigente del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo (2014-2020)

La misura del credito d'imposta attualmente vigente ha iniziato ad esplicare i suoi effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in [SEP] corso al 31 dicembre 2014 e si estenderà sino a [SEP] quello in corso al 31 dicembre 2020. Non rappresenta dunque una misura a regime, ma rientra tra quelle operazioni di spinta e crescita dell'economia in un'ottica di breve e medio termine, i cui effetti di volano dovrebbero andare oltre il limite temporale della sua efficacia fiscale.⁴⁰⁴

Misure agevolative non dissimili erano state previste per periodi precedenti. La legge 27 dicembre 2006, n. 296, (finanziaria 2007) aveva introdotto un credito di imposta per la R&S con l'art. 1, commi 280 a 284. In particolare a norma del comma 280, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del

⁴⁰³ Questo quanto dichiarato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 5 del 16 marzo 2016, il cui contenuto verrà analizzato in maniera esaustiva al paragrafo 4 maggio 1.1.

⁴⁰⁴ F. GRIMALDI, *Ricerca e sviluppo in Italia: l'organizzazione della ricerca scientifica in Italia; innovazione tecnologica e finanziamenti alle imprese per la ricerca; la protezione delle opere dell'ingegno; la politica europea della ricerca e i fondi comunitari; il project management e la gestione dei progetti di ricerca*, Napoli, 2007.

periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2009, alle imprese era attribuito un credito di imposta nella misura del 10% dei costi sostenuti per l'attività di ricerca industriale e di sviluppo competitivo. Tale misura era stata elevata al 15% nel caso di spese riferibili a contratti stipulati con Università ed Enti pubblici di ricerca. Il tetto per la determinazione del credito era fissato a 15 milioni per ciascun periodo di imposta. Successivamente con la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), con applicazione a decorrere dal 1 gennaio 2008, era stata elevata al 40% la misura del credito relativamente ai contratti conclusi con le Università e gli Enti pubblici di ricerca, aumentando a 50 milioni di euro l'importo complessivo massimo dei costi su cui determinare il credito di imposta.

Può essere considerata assimilabile anche la disciplina del credito d'imposta introdotta per il biennio 2011-2012 dall'art. 1 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (decreto sviluppo), per gli investimenti in ricerca *extra-muros*, che prevedeva un meccanismo di confronto tra investimenti nuovi e investimenti della stessa natura effettuati nel triennio precedente (media) (2008-2010). Con la legge 24 dicembre 2012 n. 228 è stato introdotto un credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo strutturale.

Andando più indietro nel tempo si ricordano: il DL 10 giugno 1994 n. 357 (c.d. Tremonti), la Legge n. 383, del 18 ottobre 2001 (c.d. Tremonti-Bis) e la Legge n. 102 del 3 agosto 2009 (c.d. Tremonti-Ter) .

L'incentivo, nonostante a prima vista possa apparire del tutto simile a quelli finora introdotti in Italia, soprattutto in riferimento alle misure adottate nell'ultimo decennio, in realtà se ne discosta e si caratterizza per essere una misura generale e non selettiva, finanziata non con fondi dell'Unione, ma con finanziamenti statali, la cui applicazione, e questo rappresenta forse il dato maggiormente rilevante, non è soggetta ad autorizzazione preventiva, ma, al contrario, opera in maniera automatica ed è pertanto immediatamente disponibile per la generalità delle imprese⁴⁰⁵.

⁴⁰⁵ A. SACRESTANO, "Bonus Ricerca e Sviluppo" già spendibile dal 10 gennaio e cumulabile con altri aiuti spendibile dal 10 gennaio e cumulabile con altri aiuti, in *Corriere Tributario* n. 15/2016, pag. 1141.

Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo è stato oggetto, dal momento della sua entrata in vigore, di diversi interventi. Dall'analisi delle circolari emesse dall'Agenzia delle Entrate e da Confindustria emerge un'area grigia, quella relativa alle operazioni straordinarie e alle interferenze che ne possono derivare sul calcolo dell'agevolazione, in relazione alle quali sarebbero opportuni chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nella fusione senza retroazione in una società con media la questione principale attiene al se la procedura di ragguglio debba o meno interessare anche il parametro storico, mentre nella scissione l'area problematica riguarda l'individuazione del corretto criterio con cui effettuare la ripartizione delle posizioni soggettive. Nel conferimento di azienda le perplessità concernono l'ipotesi di una significativa discontinuità nello svolgimento dell'attività e l'utilizzo della media e il caso in cui il conferimento stesso costituisca investimento in ricerca e sviluppo, in relazione al valore da attribuire a tale costo. Meriterebbero un chiarimento anche le interferenze con le altre operazioni straordinarie e con gli istituti della successione e della donazione⁴⁰⁶.

4.5.1 Iter normativo

La disciplina sulle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo attualmente vigente è stata introdotta dall'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come «decreto Destinazione Italia»), interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) e poi novellato dall'articolo 1, commi 15 e 16 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (cd. Legge di Bilancio 2017).

La legge di stabilità 2015 ha modificato la misura dell'agevolazione, il periodo di applicazione, la platea dei beneficiari e le categorie di spese agevolabili, rendendo più snelle le modalità per accedere al beneficio e ha esteso gli effetti dell'agevolazione al 2019.

⁴⁰⁶ Per un maggiore approfondimento si rinvia a M.R. SIDOTI, *Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: gli effetti delle operazioni straordinarie*, in il fisco n. 37/2017, pag. 3533 ss.

Con il Decreto interministeriale del 27 maggio 2015 (di seguito DM), emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, sono state adottate le disposizioni necessarie all'attuazione della disciplina del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito.

Con la circolare 29 gennaio 2016, n. 19936, l'area delle politiche fiscali di Confindustria ha fornito un'articolata serie di chiarimenti interpretativi sulla maturazione e fruizione del beneficio in questione, a cui ha fatto seguito una circolare dell' Agenzia delle entrate n. 5/E/16 del 16 marzo 2016, contenente chiarimenti ulteriori.

Hanno fatto seguito le risoluzioni n. 55/E del 19 luglio 2016, n. 66/E del 3 agosto 2016 e n. 80/E del 23 settembre 2016, n. 119/E del 22 dicembre 2016, n. 12/E del 25 gennaio 2017, n. 19/E del 14 febbraio 2017, n. 21/E del 20 febbraio 2017, n. 32/E del 10 marzo 2017, n. 121/E del 9 ottobre 2017 e 122/E del 10 ottobre 2017, emanate a seguito di specifici interpellati, segno della effervescenza che caratterizza la questione e della necessità di puntualizzazioni.

Il legislatore, con la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), è nuovamente intervenuto sulla materia apportando significative modifiche volte a potenziare lo strumento agevolativo e prorogando le misure di un anno fino al 31 dicembre 2020.

Il 27 aprile 2017, un'ulteriore circolare ha cercato di fare il punto, partendo dalle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017. Tali novità riguardano, in particolare, le spese ammissibili, i tempi, la misura e il limite massimo di fruizione del credito di imposta, l'attribuzione del beneficio "anche" ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo in base ad un contratto stipulato con committenti non residenti. La circolare affronta anche la tematica relativa alle conseguenze di tali novità sul meccanismo di calcolo dell'agevolazione. La seconda parte della circolare fornisce, sotto forma di

risposta a quesiti, ulteriori chiarimenti in merito a specifici aspetti della disciplina agevolativa.

Si sono rese infine necessarie le risoluzioni 121 del 9 ottobre 2017 e 122 del 10 ottobre 2017.

4.5.1.1 Circolare 5/E del 16 marzo 2016

L'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Ministero dello Sviluppo economico, ha pubblicato in data 16 marzo 2016 la Circolare n.5/E, con la quale ha riepilogato gli adempimenti connessi all'utilizzo del credito per le attività di ricerca e sviluppo, definendo i costi ammissibili e le possibilità di cumulo con altre agevolazioni.

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è destinato a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni.

Ai sensi dell'articolo 2 del decreto attuativo, il contribuente può beneficiare del credito d'imposta per ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale.

Non possono essere riconducibili a ricerca e sviluppo le modifiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso non sono considerate attività di ricerca e sviluppo, anche qualora rappresentino miglioramenti a meno che non si tratti di modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (ad esempio la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

La Circolare n.5/E/2016, rinvia al MiSE gli accertamenti di natura tecnica sulla tipologia di attività aziendale considerata attività di ricerca e sviluppo ammissibile a cui il contribuente potrà rivolgersi utilizzando l'interpello all'Agenzia delle entrate. Sarà poi l'agenzia a girare le proprie richieste a sua volta al MiSE.

La circolare chiarisce le spese ammissibili, che sono quelli direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolate:

- spese per il personale altamente qualificato (dipendenti o collaboratori dell'impresa) impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, secondo la classificazione UNESCO Isced riportata nell'Allegato 1 annesso al D.L. 145/2013);

- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento (DM 31 dicembre 1988), in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

- contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese (“ricerca *extra-muros*”);

- competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

In relazione alla definizione di «privativa industriale», la Circolare precisa che bisogna riferirsi alla tipologia sostanziale di privativa descritta nella norma che nell'ordinamento italiano, vi rientra il brevetto per invenzione industriale (anche nel settore delle biotecnologie), il brevetto per invenzione biotecnologica, la registrazione di topografia di prodotto a semiconduttori e brevetto per nuova varietà vegetale.

In relazione alla misura del credito viene chiarito che spetta nella misura del 25 per cento delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Tale credito è elevato al 50 per cento per le spese incrementalmente relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca c.d. «*extra-muros*».

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi, tale credito non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del TUIR.

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente. Ai fini del credito d'imposta, i costi sono assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevute. L'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai costi sostenuti. L'agevolazione, come misura di carattere generale, non rileva ai fini del calcolo degli aiuti *de minimis* (di cui ai regolamenti UE della Commissione n. 1407/2013 e n. 1408/2013 del 18 dicembre 2013), né del rispetto dei massimali previsti dalla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" di cui alla Comunicazione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.

Le imprese beneficiarie dell'agevolazione debbono mantenere la documentazione contabile, certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39; tale certificazione deve essere allegata al bilancio.

La documentazione richiesta ai fini dei controlli va certificata entro la data di approvazione del bilancio.

Infine viene chiarito che nell'ipotesi di utilizzo del credito d'imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, si applica la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato (articolo 13, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Qualora sia utilizzato in compensazione un credito d'imposta inesistente, è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso (articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997). Non è possibile applicare per questa sanzione la definizione agevolata, prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472.

4.5.1.2 Risoluzione 55/E del 19 luglio 2016

Con la risoluzione n. 55/E del 19 luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che nell'ambito del credito di imposta per ricerca e sviluppo, le spese sostenute per i contratti di somministrazione di lavoro relativi a personale altamente qualificato rientrano tra quelle che danno diritto all'agevolazione

introdotta dal D.L. n. 145/2013, in quanto equiparate a quelle per il personale dipendente.

A tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

La misura dell'agevolazione è del 50% per le spese relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca, contratti con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le start-up innovative.

Le Entrate specificano che il rapporto di lavoro instaurato tra l'utilizzatore e il lavoratore ha caratteristiche analoghe a quello che si instaura tra datore di lavoro e lavoratore.

I costi sostenuti dal datore di lavoro, ad eccezione delle spese relative al contratto commerciale stipulato con il somministratore, rientrano tra quelli per personale altamente qualificato ammessi al beneficio.

4.5.1.3 Risoluzione 66/E del 3 agosto 2016

Le imprese che investono in attività di ricerca e di sviluppo devono raggruppare tutti gli investimenti ammissibili per categorie, al fine del calcolo del credito di imposta, assumendo, quale costo rilevante, il costo di competenza del periodo per il quale intende fruire del beneficio al lordo della parte di contributo ricevuto con riferimento allo stesso costo, anche nel caso in cui il contributo sia pari all'intero costo. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate in merito all'applicazione del credito di imposta previsto dal D.L. 145/2013.

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello, fornendo importanti chiarimenti in merito al calcolo dell'agevolazione prevista dal D.L. 145/2013, ossia il credito di imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

Il quesito

L'istante, con la formulazione dell'interpello, aveva chiesto di chiarire:

- la corretta valorizzazione dei costi rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione, sia con riferimento al periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, sia ai periodi d'imposta rilevanti per il calcolo

della media di riferimento, ovverosia se detti costi debbono essere assunti al lordo o al netto dei contributi ricevuti dall'Unione;

- la corretta imputazione dei costi ai periodi d'imposta rilevanti ai fini del calcolo dell'agevolazione.

Come è noto tale agevolazione fiscale è calcolata, secondo il metodo incrementale, sull'investimento realizzato in eccedenza rispetto a quello medio effettuato nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia ha sin da subito chiarito come l'agevolazione in oggetto riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, un credito di imposta per investimenti in misura pari al 25 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

In particolare, già con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, erano stati forniti chiarimenti in merito all'agevolazione. Quanto al meccanismo concreto di determinazione del beneficio il credito di imposta è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Nei limiti della spesa incrementale complessiva, costituita dalla differenza positiva tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e l'investimento medio relativo ai tre periodi d'imposta rilevanti per il confronto, il beneficio è calcolato applicando:

-l'aliquota del 25 per cento sull'incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e dalle spese relative a competenze tecniche e private industriali;

- l'aliquota del 50 per cento sull'incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle spese per il personale altamente qualificato, impiegato

nelle attività di ricerca e sviluppo, e dalle spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative.

Per quanto riguarda la valorizzazione di detti costi, come espressamente chiarito nella circolare n. 5/E del 2016, gli stessi vanno assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti sui medesimi costi, attesa l'assenza di un divieto di cumulo dell'agevolazione in questione con altre misure di favore. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non può essere superiore ai costi sostenuti. L'imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione e ai singoli periodi rilevanti per il calcolo della media avviene secondo le regole generali di competenza fiscale.

Al fine di garantire l'omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti ammissibili all'agevolazione valgono anche per l'individuazione degli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del raffronto.

Dunque, con riferimento ai dubbi ai quesiti sopra rappresentati, concernenti la corretta valorizzazione dei costi in presenza di contributi concessi per i medesimi costi, nonché la corretta imputazione temporale degli stessi, occorre dire quanto segue.

Ai fini del calcolo dell'agevolazione, l'impresa deve raggruppare tutti gli investimenti ammissibili per categorie assumendo, quale costo rilevante, il costo di competenza del periodo per il quale intende fruire del beneficio al lordo della parte di contributo ricevuto con riferimento al medesimo costo, anche nel caso in cui il contributo sia pari all'intero costo.

In ottemperanza al principio di omogeneità dei valori, i sopraindicati criteri (di valorizzazione dei costi al lordo del contributo e di competenza) valgono anche ai fini della individuazione dei costi rilevanti per il calcolo della media di raffronto. Infatti, l'incidenza dei contributi sui costi sostenuti non deve essere valutata in relazione a specifici progetti di ricerca ma per singole categorie di costi ammissibili.

Per quanto riguarda i criteri di imputazione temporale dei costi, con particolare riferimento ai costi del personale altamente qualificato, la circolare

5/E del 2016 ha precisato che è eleggibile il costo aziendale di competenza dell'esercizio relativo ai rapporti di lavoro ed alle collaborazioni, sostenuto in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo, adeguatamente documentato. Pertanto, rileva il costo aziendale di competenza sostenuto per il personale altamente qualificato relativo all'effettivo impiego di tali lavoratori in attività di ricerca e sviluppo.

Inoltre, per quanto concerne la corretta imputazione dei costi relativi alla ricerca contrattuale, la citata circolare n. 5/E, ha chiarito che, trattandosi di ricerca "commissionata" a soggetti esterni, i relativi costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente.

4.5.1.4 Risoluzione n. 80/E del 23 settembre 2016

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla tipologia di attività di ricerca e sviluppo per le quali è riconosciuto il credito d'imposta ex art. 3, D.L. n. 145/2013. Lo ha fatto con la risoluzione n. 80/E, in risposta a un'istanza di interpello.

Il caso affrontato dall'Ufficio riguarda una società operante nell'ambito dei corsi di formazione per vari soggetti (giovani laureandi, laureati, diplomandi; disoccupati alla ricerca della prima occupazione o di una ricollocazione; impiegati, quadri e dirigenti, operai già occupati in azienda)

La società intendeva modificare la propria offerta formativa con la creazione di corsi dal carattere fortemente innovativo, che avrebbero consentito di migliorare la capacità di apprendimento (valorizzando il processo di sintesi), nonché di sviluppare l'abilità di imparare e le competenze specialistiche, oltre che manageriali e imprenditoriali.

Si era così reso necessario svolgere attività di ricerca e sviluppo quali:

- la costruzione e la profilazione degli attori del nuovo settore a cui si rivolge l'indagine, diretta ad individuare gli attuali fabbisogni di servizi e di formazione;
- servizi su analisi e indagini connesse ai caratteri del nuovo mercato di riferimento;

- l'analisi della concorrenza relativa agli attuali servizi di formazione nel settore di riferimento, e così via

- l'elaborazione di percorsi formativi innovativi per il settore di riferimento.

La società chiedeva se per le spese relative a tali attività di innovazione dei percorsi formativi era possibile beneficiare del credito d'imposta di cui sopra.

L'Agenzia delle Entrate, previa richiesta di un parere in merito al Ministero dello Sviluppo Economico, ha fornito risposta negativa, in quanto tali tipologie di attività svolte dalla società non sono annoverabili nella categoria di attività di ricerca e sviluppo per le quali è riconosciuto il credito d'imposta in questione.

Nella risoluzione l'Ufficio ha riportato le parti di interesse della nota dello stesso Ministero.

Viene evidenziato che la finalità del credito in esame è quella di favorire l'investimento in innovazione e ricerca da parte delle varie imprese italiane. L'agevolazione è rivolta alla ricerca di base, alla ricerca industriale, alla sperimentazione nonché alla prototipazione della innovazione.

A tali tipologie di attività non sono certamente riconducibili le attività di sviluppo, svolte dalla società, per la realizzazione di nuovi corsi di formazione.

A tal proposito l'Ufficio ha rilevato come sia stato lo stesso Ministero a esprimere dubbi sul fatto che possano essere riconosciuti caratteri di innovazione, ex DL 147/2013, allo specifico progetto formativo inteso come "prodotto, processo, servizio" di cui alla lettera c, comma 4, dell'art. 3 del decreto legge.

Non solo. Lo stesso processo seguito dalla società, per la definizione del nuovo progetto formativo, è qualificabile come patrimonio della scienza della formazione, e pertanto impiegabile anche in altre esperienze di erogazione di formazione.

Pertanto, sempre su input del Ministero, l'Agenzia rileva che la destinazione commerciale del progetto/corso di formazione per il quale sono state sostenute le spese, costituisce espressamente causa di esclusione dal beneficio del credito d'imposta.

Lo sviluppo di nuovi percorsi formativi non rientra nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo per le quali è riconosciuto il credito d'imposta. È questo, in sintesi, quanto emerge dalla risoluzione n. 80/E dell'Agenzia delle Entrate, previa richiesta di un parere allo stesso Ministero dello Sviluppo Economico. L'Agenzia ha risposto a un'istanza di interpello presentata da una società che svolge attività di formazione. Tale soggetto aveva sostenuto delle spese per la creazione di percorsi formativi dal carattere fortemente innovativo.

4.5.1.5 Risoluzione 119/E del 22 dicembre 2016

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 119/E del 22 dicembre 2016 ha considerato eleggibili al credito di imposta in ricerca e sviluppo - introdotto dall'articolo 3 del Dl 145/2013 (legge di conversione 9/2014) - le spese sostenute per "test e prove di laboratorio".

Il documento di prassi fornisce chiarimenti in merito sia alla corretta qualificazione dell'attività consistente in "test e prove di laboratorio", sia alla classificazione dei relativi costi tra le tipologie indicate dall'articolo 3, comma 6, del predetto decreto legge.

Il citato articolo 3 riconosce, infatti, un credito di imposta a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014 e fino a quello in corso al 31/12/2019.

Tale agevolazione spetta nella misura ordinaria del 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Tuttavia l'agevolazione è elevata al 50% per le spese relative all'assunzione di personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca cosiddetti *extra-muros* (contratti stipulati con Università, enti di ricerca ed altre imprese, comprese le start-up innovative).

Nel caso esaminato si chiedeva di conoscere se i test e le prove di laboratorio commissionati a terzi potessero essere qualificati come attività di ricerca e sviluppo e, in caso affermativo, a quale tipologia di costi potessero essere assimilati.

Trattandosi, per quanto riguarda il primo quesito, di una problematica concernente l'ambito oggettivo di applicazione della misura agevolativa, è stato necessario acquisire il parere del ministero dello Sviluppo economico. Questo si è espresso in senso favorevole al contribuente, riconoscendo che "... i test e le prove di laboratorio delle 'mescole e prodotti in gomma' sviluppati dall'interpellante sono parte inscindibile del percorso di ricerca industriale che ha condotto alla realizzazione degli stessi 'mescole e prodotti in gomma' e, come essi, dovrebbero probabilmente rientrare tra le attività di ricerca ammissibili ai sensi dell'articolo 3, comma 4, lettera b) del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145".

Per quanto riguarda invece il secondo quesito, ovvero la corretta classificazione dei relativi costi, l'Agenzia ha ritenuto - condividendo l'orientamento espresso dal Mise - che i medesimi rientrino tra i costi eleggibili, ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lettera c), del menzionato decreto legge, in quanto riferiti ad attività assimilabili alle esternalizzazioni *extra muros*, ovvero ad attività di ricerca commissionate a terzi, per le quali spetta un credito d'imposta elevato nella misura del 50% delle spese documentabili.

4.5.1.6 Risoluzione 12/E del 25 gennaio 2017

Con una recente risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è cumulabile con gli incentivi dell'Unione europea aventi ad oggetto i medesimi costi (Horizon 2020), purché complessivamente i benefici non superino i costi ammissibili.

La risoluzione fa seguito ad un parere emanato in risposta ad un interpello in cui un contribuente, beneficiario di contributi erogati dall'Unione europea, nell'ambito del Programma Quadro e del programma Horizon 2020, che finanziano progetti di ricerca e sviluppo, essendo intenzionato a fruire anche del bonus nazionale, ha chiesto di sapere, ai fini della corretta verifica del cumulo delle agevolazioni, se i contributi dell'Unione rilevassero per l'intero ammontare o solo per l'importo che finanzia i «costi diretti».

L'Agenzia, con la recente risoluzione, ha chiarito che occorre evidenziare analiticamente i dati per la verifica del cumulo, distinguendo i

«costi diretti» (per i quali potrebbe porsi il problema di cumulo) dai «costi indiretti», che, in linea di massima, sovvenzionano costi non ammissibili al credito di imposta, individuando poi i costi rilevanti e non ai fini del credito d'imposta, nonché l'importo dei contributi dell'Unione agli stessi rispettivamente riferibili.

Pertanto:

- se la somma degli incentivi dell'Unione correlati ai costi ammissibili e del credito di imposta risulta minore o uguale alla spesa ammissibile complessivamente sostenuta nel periodo di imposta per il quale l'istante intende accedere all'agevolazione, si potrà beneficiare del credito di imposta per l'intero importo calcolato;
- nel caso, invece, di superamento del limite massimo (100% dei costi sostenuti) occorrerà ridurre corrispondentemente il credito di imposta, in modo da garantire che tutti gli incentivi (fiscali e non) ricevuti per sovvenzionare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non eccedano i costi complessivamente sostenuti eleggibili al credito di imposta.

4.5.1.7 Risoluzione 19/E del 14 febbraio 2017

Con la risoluzione n. 19/E del 14 febbraio 2017 l'Agenzia delle Entrate risponde ad un interpello sulla natura delle spese agevolabili.

In merito ai dubbi formulati dalla società istante sulla natura delle spese agevolabili l'Amministrazione finanziaria, sulla scorta del parere reso dal Ministero dello Sviluppo economico, interpellato in proposito, ha precisato che i brevetti per invenzione e i brevetti per modelli di utilità possono rientrare nel credito d'imposta per ricerca e sviluppo, posto che essi siano funzionali e connessi al progetto di ricerca e sviluppo per il quale una società intende fruire del credito d'imposta. Al contrario non sono ammissibili i marchi d'impresa e i disegni. Sono ammissibili i costi sostenuti per l'acquisizione di privative da soggetti terzi, anche da un fallimento di altra società. In merito alla questione relativa all'indicazione in fattura del costo complessivo dei beni acquistati e non il valore di ogni singolo bene immateriale dei beni acquisiti, per determinare la spesa ammissibile alla determinazione del credito di imposta, l'

Agenzia suggerisce di adottare un criterio che evidenzi l'incidenza percentuale del valore normale del singolo bene acquisito rispetto al valore normale complessivo del lotto di beni acquistato.

4.5.1.8 Risoluzione 21/E del 20 febbraio 2017

Con la Risoluzione n. 21/E del 20 febbraio 2017 l'Agenzia delle entrate risponde ad un interpello riguardante le attività sulla possibilità di agevolare le attività *extra muros*. Nel caso specifico la società istante che ha effettuato investimenti in attività di ricerca e sviluppo negli anni dal 2013 al 2015 ha effettuato investimenti distinti in varie fasi: la fase destinata alla prototipazione è stata svolta in A.T.S. (Associazione Temporanea di Scopo) con altri soggetti coinvolti nel progetto, mentre le spese per la supervisione del progetto e la diagnostica sono state direttamente sostenute dalla società interpellante fino alla fase della progettazione, affidando in seguito lo sviluppo ad imprese esterne.

L'Agenzia delle entrate, in ottemperanza alle indicazioni fornite con la Circolare n. 5/E/2016, ha richiesto un parere tecnico al Mise per determinare se le spese sostenute dall'istante sono riconducibili alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

Secondo le indicazioni fornite dal Mise, per quanto riguarda il costo dei singoli prototipi realizzati da soggetti terzi, è necessario applicare il seguente criterio:

- se il rapporto con i soggetti terzi è stato improntato ad attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla realizzazione di componenti nuovi, i costi dovranno essere considerati riconducibili alla categoria di cui alla lett. c), co. 6 dell'art. 3, DL 145/2013, pertanto, agevolabili al 50% (ricerca *extra-muros*);
- se i costi sono stati sostenuti dall'istante per competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, anche se acquisite da fonti esterne e adattate alle esigenze del progetto, i costi potranno essere ricondotti alla categoria di cui alla lett. d), co. 6, dell'art. 3, DL 145/2013, ossia agevolate al 25%.

Infine, riguardo alla documentazione da conservare a supporto delle diverse tipologie di costi sostenuti, con riferimento agli investimenti riguardanti i singoli prototipi realizzati mediante prestazioni di soggetti terzi, in mancanza

dei contratti stipulati con detti soggetti, i relativi costi dovranno essere adeguatamente supportati da altri documenti, quali proposte e/o ordini di acquisto e relative fatture. Il contribuente dovrà inoltre acquisire una relazione sottoscritta dai soggetti terzi commissionari, concernente le attività di ricerca e sviluppo svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

4.5.1.9 Risoluzione n. 32/E del 10 marzo 2017

Con la risoluzione n. 32/E del 2017, l’Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in merito al credito d’imposta previsto per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Il caso di cui si è occupata l’Agenzia concerne, nello specifico, un’associazione di cooperative che aveva commissionato a un ente di ricerca taluni progetti che riguardavano il campo di attività di alcune delle cooperative dell’associazione.

In sede di interpello, il soggetto istante specificava che:

- i progetti dovevano essere realizzati nell’interesse delle associate;
- i risultati degli stessi sarebbero stati destinati a favore di una delle cooperative, che sarebbe subentrata in seguito in tutti i diritti e gli obblighi derivanti dal contratto, e che avrebbe altresì proceduto con il pagamento delle spese relative a questi progetti.

Ciò detto, la cooperativa istante necessitava di conoscere se le suddette modalità di commissione dell’attività di ricerca avrebbero potuto costituire un ostacolo per usufruire del credito d’imposta previsto per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

L’Agenzia delle Entrate ha peraltro chiarito che non rileva la modalità di commissione dell’attività di ricerca. Ai fini del beneficio del credito d’imposta, non ha alcuna importanza la modalità utilizzata per commissionare l’attività di ricerca. Ciò che rileva, ai fini del riconoscimento del credito d’imposta, è unicamente la conformità del progetto di ricerca ai requisiti che danno diritto all’agevolazione introdotta con il D.L. n. 145/2013.

4.5.1.10 Circolare 27 aprile 2017 n. 13

Con la circolare n. 13/E del 27 aprile 2017, l'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Ministero dello Sviluppo economico, fornisce nuovi chiarimenti sulle modifiche al credito d'imposta ricerca e sviluppo previste dalla Legge di Bilancio 2017. Lo strumento è stato infatti prorogato di un anno e potenziato con nuovi vantaggi per le imprese, tra cui l'innalzamento dell'importo massimo dell'incentivo a 20 milioni di euro e l'aliquota unica al 50% per tutte le spese ammissibili e per tutto il personale impiegato in attività di R&S, senza più limitarsi a quello altamente qualificato.

La prima modifica introdotta dalla legge di Bilancio alla disciplina del bonus ricerca riguarda i tempi: i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono infatti beneficiare dell'incentivo anche con riferimento agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2020, anziché fino al 2019. Per quanto riguarda i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, invece, sono ammessi all'incentivo gli investimenti effettuati entro il periodo di imposta 2020-2021.

Tra le novità di maggior rilievo vi è poi l'intervento sull'importo massimo annuale riconoscibile a ciascun beneficiario, che a partire dal 2017 quadruplica, passando da 5 a 20 milioni di euro, a fronte di una spesa minima pari ad almeno 30mila euro. Invariate le modalità di utilizzo, cioè esclusivamente in compensazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi per le attività di ricerca e sviluppo.

A incoraggiare il ricorso allo strumento vi è poi la nuova aliquota unica al 50% per tutte le tipologie di spese ammissibili, a differenza della precedente formulazione che prevedeva un'intensità del 25%, elevabile al 50% solo con riferimento alle spese per il «personale altamente qualificato» impiegato nell'attività di ricerca e per i contratti di ricerca *extra muros*.

Non solo: anche l'ambito delle spese ammissibili si allarga, andando ad includere le spese per tutto il personale impiegato in attività di R&S, senza distinzioni di qualifica, ottenuta attraverso l'eliminazione della distinzione tra «personale altamente qualificato» e «personale non altamente qualificato», di conseguenza sono agevolabili le spese relative a tutto il personale impiegato in R&S, a prescindere dalla qualifica e dal titolo di studio del lavoratore.

Viene inoltre ampliata la platea dei beneficiari, rientrano infatti anche le imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo in base a contratti di committenza con imprese estere. Questo comporta che, a partire dall'esercizio 2017, le aziende che operano sul territorio nazionale, siano esse residenti in Italia o stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, che eseguono ricerca per conto di committenti esteri, possono usufruire del credito d'imposta per le attività di Ricerca e Sviluppo. È importante sottolineare che questo caso si applica solo in presenza di clienti esteri e non nel caso in cui la controparte contrattuale sia un'impresa committente residente in Italia.

La Circolare, inoltre, puntualizza alcuni aspetti riguardanti:

- la definizione di competenze tecniche: rientrano anche i costi sostenuti per acquisizione di conoscenze e informazioni tecniche come programmi per elaboratore tutelati da diritto d'autore (i.e. software coperti da copyright);
- la definizione di privative industriali: oltre ai brevetti, sono compresi anche i modelli di utilità, mentre restano esclusi i marchi e i disegni;
- i tempi di fruizione: l'azienda può beneficiare del credito quantificato solo a decorrere dal giorno successivo alla data di ultimazione della prestazione del certificatore.

4.5.1.11 Risoluzione 121/E del 9 ottobre 2017

Con la risoluzione 121/E del 9 ottobre 2017, l'Agenzia delle entrate risponde alle richieste di chiarimenti in relazione alla più confacente determinazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo nell'ipotesi di modifica dell'ambito temporale dell'esercizio sociale, che risulti non più coincidente con l'anno solare.

In particolare, le precisazioni riguardano il comma 1 dell'art. 3 del DL 145/2013, in base al quale, alle «imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, è attribuito un credito d'imposta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015».

L'Agenzia delle entrate, per essere più chiara, utilizza un esempio concreto: una società anticipa, nel 2015, la chiusura dell'esercizio dal 31 dicembre al 31 agosto 2015. Per tale annualità si avranno due periodi d'imposta: 1° gennaio 2015-31 agosto 2015, e 1° settembre 2015-31 agosto 2016. L'agevolazione è applicabile, in tal caso, agli investimenti ammissibili effettuati dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2015 ed è, quindi, fruibile, anche per i primi otto mesi dell'anno. La risoluzione fornisce le istruzioni per definirne correttamente l'ammontare. I valori di riferimento sono sempre riconducibili alla media degli investimenti ammissibili effettuati nei tre anni precedenti (2012, 2013 e 2014), come dice la regola generale, ma il credito va calcolato rapportandolo al periodo di fruibilità del beneficio e, perciò, la media del triennio di riferimento va ragguagliata a otto mesi. Per quanti si fossero comportati diversamente è possibile, assicura l'Agenzia, «recuperare l'annualità presentando - ricorrendone i presupposti - una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322».

In base a un'interpretazione letterale della norma, quindi, la società dell'esempio beneficerebbe dell'incentivo dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2021 e, cioè per sette annualità. L'ultimo esercizio da considerare, infatti, sarebbe quello compreso tra il 1° settembre 2020 e il 31 agosto 2021 (in quanto trattasi di periodo in corso al 31 dicembre 2020). Per rispettare l'ambito temporale di applicazione stabilito dal legislatore (sei annualità, pari a 72 mesi) e per evitare, al tempo stesso, disparità di trattamento nei confronti degli altri potenziali beneficiari che fruiscono dell'agevolazione per sei periodi d'imposta, nell'eventualità descritta, l'incentivo andrà determinato in riferimento agli investimenti effettuati nei primi quattro mesi e, in particolare dal 1° settembre al 31 dicembre 2020: fuori, quindi, quelli realizzati nel 2021. Il documento di prassi ha cura di precisare che «anche in questo caso, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà procedere al ragguaglio della media storica di riferimento». La media del triennio di riferimento (2012-2014) va quindi ragguagliata a quattro mesi.

4.5.1.12 Risoluzione n. 122/E del 10 ottobre 2017

Con la risoluzione n. 122/E del 10 ottobre 2017 L'Agencia delle Entrate risponde ai quesiti di un'associazione di imprese e parchi tecnologici e scientifici, fornisce nuovi chiarimenti sulle attività di ricerca agevolabili e sull'ammissibilità di alcune tipologie di investimenti al credito d'imposta ricerca e sviluppo. Di particolare interesse sono i quesiti relativi a quest'ultimo tema.

1. Acquisto di materiali per la realizzazione del prototipo di un macchinario. La spesa per il mero acquisto di semplici materiali o componenti già disponibili su mercato, quand'anche impiegato per la realizzazione dei prototipi, non può ritenersi ammissibile all'agevolazione, non riscontrandosi nel disposto dell'articolo 3 e nel relativo decreto attuativo alcun margine per considerare ammissibili detti i costi. La citata circolare n. 5/E del 2016 al paragrafo 2.2.2 ha precisato che “sono quindi eleggibili al credito d'imposta le quote di ammortamento dei beni, non necessariamente tipici di laboratorio, ma che sono solitamente utilizzati dall'impresa per svolgere una delle attività ammissibili elencate al comma 4 dell'articolo 3”. Si può quindi ritenere, in virtù di un'interpretazione estensiva dell'articolo 3, comma 6, lettera b), che siano ammissibili le quote di ammortamento tutti i beni materiali ammortizzabili, il cui impiego sia indispensabile per la realizzazione del prototipo, e non solo di “strumenti e attrezzature di laboratorio” in senso stretto.
2. Lavorazioni speciali, che non possono essere svolte internamente in azienda e senza le quali sarebbe impossibile realizzare il prototipo stesso. I costi di esternalizzazione di attività non qualificabili come ricerca commissionata ai sensi della lett. c) del comma 4 dell'articolo 3 o che non abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, ma che sono strumentali alla realizzazione del prototipo o a componenti dello stesso, possono ritenersi ammissibili ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lett. d).
3. Contratti di sviluppo sperimentale, con il seguente contenuto: studio di fattibilità tecnica, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione del prototipo di un nuovo macchinario e il suo test. I contratti di sviluppo sperimentale sui prototipi rientrano tra i contratti di ricerca extra-muros di cui all'articolo 3, comma 6, lett. c). In generale, i costi di esternalizzazione di attività riconducibili alla ricerca e sviluppo o che abbiano ad esito un risultato o

prodotto innovativo rientrano tra i contratti di ricerca extra-muros di cui all'articolo 3, comma 6, lett. c). Tra di essi possono rientrare ad esempio: i contratti commissionati a terzi per la realizzazione di componenti originali o per l'adattamento, con carattere innovativo, di componenti non originali.

4.5.2 Principali caratteristiche dell'agevolazione

In sintesi, l'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito di imposta:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020;

- commisurato, per ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, all'eccedenza degli investimenti effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti);

- con aliquota differenziata, pari al 25 per cento per l'eccedenza riferibile alle quote di ammortamento dei costi di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e alle spese di acquisizione di «competenze tecniche e private industriali» e pari al 50 per cento per l'eccedenza riferibile ai costi per il «personale altamente qualificato» e per i contratti di ricerca extra-muros;

- subordinato alla condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a 30.000 euro;

- entro il tetto massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario.

Il legislatore, con la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), è nuovamente intervenuto sulla materia apportando significative modifiche volte a potenziare lo strumento agevolativo.

In particolare, il comma 15 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017:

- proroga di un anno il periodo di tempo in cui possono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese per poter beneficiare del credito di imposta (lettera a, prima parte), le misure pertanto sono agevolabili fino al 31 dicembre 2020;

- fissa unitariamente l'aliquota del credito di imposta al 50% per tutte le tipologie di spese ammissibili (lettera a, seconda parte, e lettera e);

- estende la platea dei soggetti beneficiari alle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti (lettera b);

- incrementa da 5 a 20 milioni di euro l'importo massimo del credito di imposta che ciascun beneficiario può maturare in relazione a ciascun periodo agevolato (lettera c);

- elimina, nell'ambito del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo, la distinzione tra «personale altamente qualificato» e «personale non altamente qualificato» (lettera d);

- conferma, infine, che il credito d'imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi per le attività in ricerca e sviluppo sono stati sostenuti (lettera f).

Il comma 16 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 disciplina l'entrata in vigore delle modifiche contenute nel comma 15 disponendo che - ad esclusione di quella recata dalla citata lettera f), di portata meramente confermativa - le stesse hanno efficacia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Il credito d'imposta ricerca e sviluppo è utilizzabile anche ai fini della ricerca infra-gruppo: l'agevolazione può essere fruita sia da un residente sia da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto estero - che commissiona un'attività di ricerca ad una società facente parte del medesimo gruppo⁴⁰⁷, nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'articolo comma 3. Si tratta di una ricerca *intra muros* e fino alla modifica della legge di Bilancio 2017 detta impostazione comportava spesso la determinazione di un minor credito di imposta in quanto

⁴⁰⁷ La precisazione contenuta nella circolare n. 5/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate.

le spese incrementalmente riguardanti l'attività di ricerca *extra muros* erano agevolabili nella misura del 50%, mentre all'interno delle spese *intra muros* occorreva distinguere tra costi per il personale qualificato (ammessi al 50%), quote di ammortamento di beni strumentali (ammessi al 25%) e spese riguardanti competenze tecniche e private industriali (ammessi al 25%), con la conseguenza che la «riqualificazione» da *extra muros* ad *intra muros* poteva rivelarsi non vantaggiosa per la ricerca svolta all'interno dei gruppi. Dal 1° gennaio 2017, l'effettuazione di ricerche all'interno o all'esterno dei gruppi societari sono state sostanzialmente equiparate, per quanto riguarda la percentuale dell'incentivo, visto che tutte le citate tipologie di costi agevolabili concorreranno alla formazione del credito di imposta pari al 50% della spesa incrementale complessivamente sostenuta.

Il beneficio è cumulabile con:

- Superammortamento e Iperammortamento
- Nuova Sabatini
- Patent Box
- Incentivi alla patrimonializzazione delle imprese (ACE)
- Incentivi agli investimenti in Start up e PMI innovative
- Fondo Centrale di Garanzia⁴⁰⁸

4.5.3 Presupposto soggettivo

Il credito d'imposta per le attività di R&S è fruibile da tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, senza alcun limite in relazione alla forma giuridica, al settore produttivo nel quale sono inserite (è possibile fruire dell'agevolazione anche per le imprese operanti nel settore agricolo), dimensioni (es. in termini di fatturato) e regime contabile. In particolare, sono inclusi anche i consorzi e reti di imprese, gli enti non commerciali, le Università o altri centri di ricerca, quali soggetti commissionari residenti a cui il committente soggetto non residente ha

⁴⁰⁸ Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate e Ministero dello Sviluppo economico con la circolare 5/E del 16 marzo 2016, e le risoluzioni 66/E del 2016 e 12/E del 2017.

commissionato la ricerca e sviluppo e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

A seguito della modifica introdotta dalla L. 232/2016, per le spese sostenute dal 2017 e anche in funzione di precedenti contratti in corso di esecuzione, il credito d'imposta spetta anche alle imprese che operano sul territorio nazionale (residenti o stabili organizzazioni) in base a contratti di committenza con imprese estere, le Università o altro ente od organismo di ricerca localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (membri UE, Norvegia, Islanda e Lichtenstein) o in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

La normativa non si applica a soggetti con redditi di lavoro autonomo, soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica, imprese che fanno ricerca conto terzi commissionata da imprese residenti e enti non commerciali (per attività istituzionale).

4.5.4 Presupposto oggettivo

Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili sono quelle effettuate in campo scientifico e tecnologico, ma possono essere svolte anche in ambiti diversi come ad esempio, in campo storico o sociologico. Caratteristica precipua è che siano tese all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni⁴⁰⁹. Nelle ipotesi in cui, al fine di chiarire la riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di R&S ammissibili, sia necessario il ricorso ad accertamenti di natura tecnica, i soggetti interessati possono presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, che provvederà ad acquisire un parere del Ministero dello Sviluppo Economico.

Con riferimento alle fasi della ricerca agevolabili, l'elencazione delle attività ammissibili, contenuta sia nella norma primaria che nel decreto

⁴⁰⁹ Le definizioni relative alle attività di ricerca e sviluppo vengono mutate dalla Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01 del 27 giugno 2014.

attuativo, ricalca sostanzialmente le «definizioni»⁴¹⁰ relative, rispettivamente, alla «ricerca fondamentale», alla «ricerca industriale» e allo «sviluppo sperimentale».⁴¹¹

In particolare ai sensi dell'art. 2 del D.M. 27 maggio 2015 sono considerati investimenti in R&S agevolabili:

- a) lavori sperimentali o teorici svolti , aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti [cd. “ricerca fondamentale”] ;
- b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, a esclusione dei prototipi di cui alla lettera c) [cd. “ricerca industriale”] ;
- c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati ; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per

⁴¹⁰ Cfr paragrafo 1.3, punto 15, della citata Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01 cit.

⁴¹¹ Gli studi di fattibilità, che nella disciplina dell'Unione vengono considerati come un'autonoma misura di aiuto e che invece la circolare 5/E del 2016 ha incluso nello sviluppo sperimentale possono essere ritenuti agevolabili se svolti anche nelle fasi di ricerca fondamentale ed industriale, come chiarito dalla stessa circolare.

poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida [cd. “sviluppo sperimentale”];

- d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi , a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano come attività di R&S le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, i processi di fabbricazione, i servizi esistenti e le altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

4.5.5 Costi ammissibili

Sono ammissibili le spese che si riferiscono a :

1. Personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Con le modifiche previste dalla legge di bilancio 2017, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 viene meno la distinzione tra spese per «personale altamente qualificato» e «personale non altamente qualificato». Entrambe le spese sono considerabili quali spese relative a «personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo». Solamente per gli anni 2015 e 2016 è necessario differenziare tra personale altamente qualificato o meno. I costi relativi al personale non altamente qualificato possono essere ricondotti alle spese per competenze tecniche e private industriali (aliquota: 25%). Si considera personale quello in possesso di un titolo di dottore di ricerca, oppure iscritto a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera , oppure in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, secondo la classificazione UNESCO ISCED 2013 (conseguita in Italia o all'estero) o di cui allegato 1 al DL n. 145/2013 .

Il personale può essere dipendente dell'impresa (effettivamente impiegato in attività R&S, con esclusione delle mansioni amministrative, contabili, commerciali o di mero supporto alle attività di ricerca) collaborazione

con l'impresa (anche lavoro autonomo) impiegato in attività R&S, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture del beneficiario⁴¹².

Sono agevolabili anche i compensi per l'amministratore, non dipendente dell'impresa, per le attività effettuate nell'ambito della ricerca e sviluppo⁴¹³.

È possibile agevolare sia le assunzioni di personale da adibire alle attività di R&S, sia quello attribuibile a un utilizzo come ore lavorate o come aumento della retribuzione del personale già presente nell'impresa fruitrice del beneficio⁴¹⁴.

2. Quote di ammortamento di strumenti e attrezzature e laboratorio

Quote di ammortamento per spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento fiscali, effettivamente utilizzati nell'attività di ricerca e sviluppo, il cui costo unitario non sia inferiore a 2.000 euro (al netto dell'IVA) .

Sono ammissibili anche i costi dei beni acquisiti in un periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31 dicembre 2015, purché con effettiva destinazione alle attività di ricerca e sviluppo⁴¹⁵.

3. Spese relative a contratti con Università, enti di ricerca e simili, con altre imprese di Stati UE, Stati aderenti allo spazio economico (Norvegia, Islanda e Lichtenstein) o che consentono un adeguato scambio di informazioni⁴¹⁶.

Possono essere agevolati i costi sostenuti per l'attività di ricerca effettuata da professionisti con autonoma organizzazione e mezzi.

4. Competenze tecniche e private industriali

Tra le competenze tecniche possono rientrare, ad esempio i costi sostenuti per il personale non altamente qualificato, impiegato nelle attività di ricerca, fino al periodo di imposta relativo al 31 dicembre 2016. A seguito delle

⁴¹² DM 27 maggio 2015 all'art. 4 comma 1.

⁴¹³ Come espressamente chiarito con la circolare 13/E del 27 aprile 2017.

⁴¹⁴ Circolare 5/E 2016, punto 2.2.1, Spese per il personale altamente qualificato.

⁴¹⁵ Circolare 5/E, punto 2.2.2 Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio.

⁴¹⁶ Circolare 5/E 2016, punto 2.2 Tipologie di investimenti ammissibili.

novità introdotte dalla legge di bilancio 2017, tali costi sono da ricondurre nella categoria generale delle spese per il personale di cui all'articolo 3, comma 6, lettera a). Vi rientrano poi le spese per l'acquisto di quei beni immateriali, già esistenti sul mercato, per la cui realizzazione sono servite competenze tecniche specialistiche effettuate fuori dal contratto di ricerca *extra - muros* di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c), sempre che siano destinate alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati. A titolo esemplificativo spese per conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, contratti di *know - how* o licenze di *know - how*, oppure ancora programmi per elaboratore tutelati da diritto d'autore (software coperti da copyright).

Per quel che attiene alle privative industriali, anche acquisite da fonti esterne, relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale⁴¹⁷.

Sono ammessi all'agevolazione i modelli di utilità oggetto di brevetto, mentre non sono ammessi all'agevolazione i marchi, i disegni e modelli oggetto di registrazione.

Rientrano negli altri costi le spese per la certificazione contabile, fino a un limite di 5.000 euro per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, solo per le imprese che non sono soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Tali spese di certificazione si aggiungono al credito d'imposta spettante.

4.5.6 Modalità di fruizione , documentazione e certificazione

Per quel che attiene le modalità di fruizione non è prevista alcuna istanza preventiva, il credito automatico e compensabile in F24, deve essere riportato nel quadro RU del modello UNICO relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati. E' possibile la compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi , mentre solo per il credito corrispondente alle spese di certificazione contabile l'utilizzo in compensazione è consentito solo dal giorno

⁴¹⁷ Circolare 5/E 2016, punto 2.2, Tipologie di investimenti ammissibili.

successivo alla data di ultimazione della suddetta certificazione. Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile, sia ai fini delle imposte dirette IRES o IRPEF, che ai fini IRAP. Infine il credito è cumulabile con altre misure agevolative, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente e in ogni caso l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai costi sostenuti.

Per quanto concerne la documentazione e la certificazione è previsto un obbligo di allegare al bilancio la documentazione relativa ai costi ammissibili, certificata dal soggetto incaricato di compiere la revisione legale, collegio sindacale, revisore legale dei conti o una società di revisione legale dei conti, entro la data di approvazione del bilancio, mentre se il bilancio è certificato questa ulteriore certificazione non è necessaria.

In termini di documentazione da conservare e produrre in caso di richiesta si deve tenere il progetto di ricerca contenente la descrizione relativa alle attività intraprese dall'impresa beneficiaria. Per quanto riguarda il personale (sia dipendente che in rapporto di collaborazione) debbono essere conservati i fogli presenze nominativi, con indicazione giornaliera delle ore impiegate in R&S e debitamente firmati dal legale rappresentante, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo e controfirmati dal Revisore che certifica la spesa.

In relazione agli strumenti e attrezzature di laboratorio è necessario conservare la dichiarazione del legale rappresentante (o del responsabile alla ricerca) indicante misura e periodo di impiego per attività di R&S.

In caso di contratti di ricerca vanno tenuti i contratti e la relazione (debitamente firmata) con indicazione delle attività svolte per R&S nel periodo d'imposta. Se il contratto è scritto è sufficiente una fattura «parlante», accompagnata dalla relazione firmata. Il concetto di contratto di ricerca deve essere interpretato in maniera sostanziale e pertanto vi rientrano i contratti stipulati con Università, Enti di ricerca, Organismi equiparati o altre imprese, di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c), come ripreso dall'articolo 4, comma 1, lettera c) del decreto attuativo.

Deve inoltre essere conservato il prospetto contenente l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti e

utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito d'imposta e la documentazione che attesti tali investimenti. Tale prospetto non deve essere approvato dal revisore legale.

Infine nell'ipotesi in cui il committente della ricerca e sviluppo sia un soggetto non residente il soggetto commissionario, beneficiario del credito di imposta, dovrà predisporre e conservare una relazione descrittiva delle attività svolte corredata da un prospetto di raccordo tra le spese, rilevanti ai fini della determinazione del credito di imposta, la loro imputazione contabile nonché la relativa ripartizione per singolo centro di costo .

Considerazioni conclusive

Il tentativo di questa tesi è stato cercare di ampliare la portata del principio di non discriminazione fiscale fino a ottenere un principio dinamico di eguaglianza sostanziale di dimensione europea, che passi attraverso la valorizzazione degli obiettivi, anche extrafiscali, dell'Unione.

Il raggiungimento dei fini UE (sociali, culturali, etc...) può giustificare una discriminazione, ben potendosi inserire in una nozione evolutiva di coerenza di misura fiscale; è compatibile con lo spirito dei trattati una misura che persegua (in maniera coerente con gli stessi) obiettivi coerenti con quelli dell'Unione.

Le deroghe agli aiuti di stato ne sono un esempio evidente.

Molti di questi trattamenti differenziati, erogati appunto mediante aiuti pubblici alle imprese, sono giustificati e, quindi, non considerabili come discriminatori/selettivi, poiché si tratta di azioni positive tese a realizzare l'eguaglianza sostanziale sia nella prospettiva costituzionale interna, sia nella prospettiva di attuazione dei principi dell'Unione. Inoltre la crisi del 2008 ha forzato questi confini, chiarendo gli enormi vantaggi economici, in termini di sviluppo, che possono derivare da un allargamento delle maglie degli aiuti di Stato.

L'Unione europea ha avviato nel 2014 il piano di investimenti dell'UE, noto anche come «*piano Juncker*». Grazie al quale nella zona UE sono stati sbloccati investimenti per 315 miliardi di euro. La realizzazione del FEIS - Fondo europeo per gli investimenti strategici- ha portato notevoli vantaggi e a gennaio 2017 i finanziamenti del FEIS avevano già generato investimenti supplementari per 168 miliardi di euro e i progetti già autorizzati dovrebbero creare posti di lavoro per oltre 100 000 cittadini. Sono più di 380000 le piccole e medie imprese che possono usufruire di crediti agevolati.

Secondo gli ultimi dati disponibili (aggiornati a gennaio 2017), in Italia sono stati approvati 30 progetti finanziati dal FEIS nel settore delle infrastrutture e dell'innovazione, per un valore totale di 3 miliardi di euro, che

dovrebbero generare investimenti per 9,1 miliardi di euro. Inoltre, grazie al FEIS, sono stati approvati 41 accordi con altrettanti intermediari finanziari (banche, fondi ecc.) per la concessione di 1,3 miliardi di finanziamenti a piccole e medie imprese, che dovrebbero andare a beneficio di circa 191 000 PMI e start up e generare più di 20 miliardi di investimenti.

Dati i brillanti risultati finora raggiunti, è previsto che il programma sia prorogato e potenziato, in modo che entro il 2020 generi almeno 500 miliardi di euro di investimenti supplementari, ed entro il 2022 addirittura 630 miliardi di euro, soprattutto nel settore della sanità, della formazione e dell'integrazione dei migranti.⁴¹⁸

Anche in materia di aiuti al sistema bancario. Dall'inizio della crisi finanziaria la Commissione ha adottato sei comunicazioni⁴¹⁹, mediante le quali ha fornito orientamenti dettagliati sui criteri da applicare per valutare se gli aiuti di Stato concessi al settore finanziario durante la crisi finanziaria fossero compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera

⁴¹⁸ Commissione europea, 60 buone ragioni per cui abbiamo bisogno dell'Unione europea, 60 anni dei trattati di Roma, Rappresentanza in Italia, Edizione Marzo 2017.

⁴¹⁹ L'ultima comunicazione è la «Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione, dal 1 agosto 2013, delle norme in materia di aiuti di Stato alle misure di sostegno alle banche nel contesto della crisi finanziaria» («La comunicazione sul settore bancario»)(2013/C 216/01)

La comunicazione stabilisce i necessari adeguamenti dei parametri per la compatibilità degli aiuti di Stato collegati alla crisi forniti alle banche. In particolare, la comunicazione: sostituisce la comunicazione relativa alle banche del 2008 e fornisce orientamenti sui criteri di compatibilità per il sostegno alla liquidità; adatta e integra la comunicazione sulla ricapitalizzazione e la comunicazione sulle attività deteriorate; integra la comunicazione sulla ristrutturazione fornendo orientamenti più dettagliati in materia di condivisione degli oneri da parte di azionisti e creditori subordinati; stabilisce il principio in base al quale non può essere concessa nessuna misura di ricapitalizzazione o di tutela degli attivi senza autorizzazione preliminare di un piano di ristrutturazione e propone una procedura per l'autorizzazione permanente di tali misure; fornisce orientamenti sui requisiti di compatibilità per gli aiuti alla liquidazione.

b), TFUE, che autorizza in via eccezionale gli aiuti destinati a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro⁴²⁰.

La Commissione europea il 25 giugno 2017 ha dato via libera, in base alla normativa UE, ai provvedimenti adottati dall'Italia per agevolare la liquidazione di Banca Popolare di Vicenza (BPVI) e di Veneto Banca a norma del diritto fallimentare nazionale, fra cui la cessione di parte delle attività delle due banche, che saranno integrate in Intesa Sanpaolo, con tutela dei depositi.⁴²¹

In conclusione, ai fini del superamento della concezione «immanentemente» neutrale del principio di non discriminazione fiscale dell'Unione europea, che consente di andare oltre il solo principio di eguaglianza formale, è necessario dare un ruolo centrale alle limitazioni dei diritti e delle libertà (nel nostro caso, ci riferiamo alle giustificazioni di eventuali discriminazioni fiscali) che siano consentite in funzione programmatica dalla Comunità e nei limiti del principio di proporzionalità e di coerenza.

⁴²⁰ Nelle sue comunicazioni, la Commissione ha avuto sempre come obiettivo generale la stabilità finanziaria, cercando inoltre di garantire al tempo stesso che aiuti di Stato e distorsioni della concorrenza tra banche e in tutti gli Stati membri fossero ridotti al minimo. Per limitare le distorsioni della concorrenza tra banche e in tutti gli Stati membri all'interno del mercato unico e ovviare al cosiddetto rischio morale, la Commissione ha stabilito che gli aiuti dovessero essere limitati al minimo necessario e che il beneficiario degli aiuti dovesse fornire un adeguato contributo proprio ai costi di ristrutturazione. La Commissione registra nella comunicazione un cambiamento del dato di contesto rispetto nel 2008 quando aveva deciso di approvare tutte le misure di salvataggio in via preliminare per tutelare la stabilità del sistema finanziario. Se tale approccio ha contribuito, da un lato, a scongiurare il crollo del settore creditizio nel suo complesso, gli sforzi per la ristrutturazione di singoli istituti hanno spesso subito ritardi. In alcuni casi il ritardo degli interventi nell'affrontare i problemi delle banche ha dato luogo a maggiori esborsi a carico dei contribuenti. La nuova comunicazione stabilisce il principio in base al quale le misure di ricapitalizzazione e le misure di sostegno a fronte di attività deteriorate saranno autorizzate solo una volta approvato il piano di ristrutturazione della banca interessata.

⁴²¹ Commissione europea. Comunicato stampa.

E' d'uopo rapportare l'assetto istituzionale dell'Unione a quello di un sistema statale tradizionale.

Nel sistema italiano (astruendo per un attimo dal discorso legato all'appartenenza all'Unione europea), lo Stato è titolare del potere impositivo ma anche della funzione di perseguire gli obiettivi contenute nelle norme programmatiche della Costituzione (ad es. attraverso le c.d. leggi d'incentivo).

Ciò implica relativamente al principio di eguaglianza e a quello di capacità contributiva, che il principio di eguaglianza (formale o statico) può essere esteso ai trattamenti «diseguali» (ovvero discriminatori), tanto da arrivare a considerarli compatibili con tale principio (nell'accezione di eguaglianza sostanziale o dinamica), a condizione che tali trattamenti «diseguali» tendano a realizzare obiettivi tutelati dalla Costituzione e lo facciano in modo congruo, in conformità al principio di ragionevolezza, di proporzionalità e coerenza con gli obiettivi perseguiti.

Tornando all'ambito della fiscalità dell'Unione, si è in presenza di una diversificazione tra poteri e funzioni.

Il potere impositivo resta in linea di principio in capo al Consiglio dei Ministri dell'UE, quindi in capo agli Stati; esso deve essere tuttavia esercitato in conformità al diritto dell'Unione. Ciò significa che l'imposizione non può discriminare nè restringere le quattro libertà, in altre parole non può trattare in presenza del carattere transazionale, situazioni uguali in modo diverso e situazioni diverse in modo uguale, se non per il perseguimento degli obiettivi dell'Unione o quando la discriminazione fiscale non risponda ad esigenza di coerenza interna del sistema fiscale.

La funzione di individuare quali siano le priorità e la misura in cui perseguirle è di competenza delle istituzioni europee, nell'ambito delle c.d. politiche dell'Unione europea.

In buona sostanza, nell'ambito di applicazione del diritto europeo e del diritto interno, si delineano due forme «legittime» di discriminazione: una legata al raggiungimento degli obiettivi del Trattato ed operata dall'Unione, l'altra legata al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale degli Stati membri, perseguiti con coerenza e proporzionalità.

Sono queste le «*conditio sine qua non*» delle deroghe al divieto degli aiuti di stato e al principio di non discriminazione fiscale.

Quella data nel presente lavoro è una visione evolutiva della fiscalità dell'Unione, ricostruita tenendo conto dei due separati livelli di governo che soprintendono alla funzione tributaria «proporzionale»; il sistema UE volto ad individuare gli obiettivi da raggiungere a livello europeo ed il sistema statale teso a disegnare programmi fiscali nell'ambito degli obiettivi possibili (che giustificano le discriminazioni).

In conclusione si può pertanto affermare che l'individuazione di un principio di eguaglianza sostanziale nel diritto tributario dell'UE passa attraverso la valorizzazione delle possibili giustificazioni del trattamento discriminatorio, in termini più pragmatici, attraverso l'elaborazione sistematica delle eccezioni alla non discriminazione.

Una simile affermazione porterebbe a pensare che gli Stati siano quindi liberi di abdicare nella scelta degli obiettivi da perseguire attraverso un trattamento differenziato, ma in effetti la realtà storica che ci si presenta è un po' diversa; il ventaglio degli obiettivi «extrafiscali» perseguibili dall'Unione è ampio e tendenzialmente coincidente con quelli contenuti nelle costituzioni degli Stati membri, quindi l'affermarsi di una simile teoria potrebbe essere un passo in avanti verso l'integrazione europea.

BIBLIOGRAFIA

Articoli e opere monografiche

AA.VV., Mezzogiorno e federalismo fiscale in Osservatorio Tributario della CCIAA di Napoli, 1997

AA. VV., L'Unione Europea. Istituzioni, ordinamento e politiche, Bologna, 2001.

AA. VV., Federalismo e controlli fiscali (a cura di L. Tosi e A. Giovanardi) in associazione Europea di Studi tributari, Bologna, 2002

AA.VV., Aiuti di Stato in materia fiscale, a cura di Salvini, Padova, 2007

AA.VV., Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, a cura di M. Ingresso e G. Tesauro, Napoli, 2009

ADONNINO P., Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giust., in Riv. dir. fin. sc.fin.,1993, pag. 63 ss.

AMATO G. - BARBERA A. Manuale di diritto pubblico, vol. I, Bologna, 1997

AMATUCCI F., Il principio di non discriminazione fiscale, Padova, 1998

AMATUCCI F., L'adeguamento del sistema finanziario italiano agli atti di istituzione della CEE, in Dir. Prat. Trib., 1995, I, pag. 1281 ss.

ARNULL A., The European Union and its Court of Justice, New York, 2006

ARRESE J.- ROCCATAGLIATA F., La Corte di Giustizia ci ripensa: la coerenza del sistema fiscale non può giustificare i trattamenti discriminatori nei confronti dei non residenti, in Diritto e pratica tributaria, 1996, pag. 683-699

ATTARDI C., L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto in Il Fisco, n. 13 del 2 aprile 2007, pag. 1-1816

AZZARITI G., La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel "processo costituente europeo", in Rass. Dir. Pub. Eur., 2002, pag. 9 ss.

BALDASSARRE A., Diritti della persona e valori costituzionali, Torino,1997

BALDI C. E. La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. Manuale critico ad uso delle amministrazioni e delle imprese, Santarcangelo di Romagna (RN), 2015

BALLARINO T., Diritto dell'Unione europea, Padova, 2010

BARBERA, M. Discriminazioni ed eguaglianza nel rapporto di lavoro, Milano, 1991

BASILAVECCHIA M., DEL FEDERICO L., PACE A., VERRIGNI Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità fra norme interne e principi europei, Torino 2016

BASILAVECCHIA M., Agevolazioni ed esenzioni tributarie, in Noviss. Dig. It. App., Torino, 1980, pag. 153 e ss.

BASILAVECCHIA M., Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, in Enc. Dir. App., Milano 2001, pag. 48 e ss.;

F. BATTISTONI FERRARA, Agevolazioni ed esenzioni fiscali, in S. Cassese, G. Napolitano (diretto da), Dizionario di Diritto pubblico, Milano, 2006

BENEDETTELLI M.V., Il giudizio di eguaglianza nell'ordinamento giuridico delle Comunità europee, Padova, 1989

BERNARDI A., Presentazione, I Controlimiti al diritto dell'Unione europea e il loro discusso ruolo in ambito penale, in I Controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, pag. VII ss.

BIAVATI P., Diritto processuale dell'Unione Europea, Milano, 2015

BILANCIA P., D'AMICO M., La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona, Milano, 2009.

BIN R. - BARTOLE S., Commentario breve alla Costituzione, Padova, 2008

BIN R. - CARRETTI P. - PITRUZZELLA G., Profili costituzionali dell'Unione europea, Bologna, 2015

BIN R. - PITRUZZELLA G., Diritto Costituzionale, XV ed., Torino, 2017

BIN R., Taricco Tango. Quale sarà il prossimo passo?, in Forum di Quaderni Costituzionali. Rassegna, www.forumcostituzionale.it, 2 febbraio 2018

BIN R., Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?, Atti del Convegno del Dottorato di ricerca^[1] «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, pag. 291 ss.

BIZIOLI G., Il principio di non discriminazione, in I principi europei del diritto tributario, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, San Giuliano Milanese (MI), 2013, pag.191-232

BIZIOLI G., Imposizione e Costituzione europea, in Materiali di diritto tributario internazionale e comparato (per una costituzione europea), a cura di M. Greggi, Ferrara, 2007, pag. 145 ss.

BORIA P: Diritto tributario europeo, Milano, 2010.

BORIA P., Il Principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina comunitaria dell'imposizione diretta, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2/2005, pag. 475-501.

BORIA P., L'Anti-Sovrano – Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario, Torino, 2004

BORIA, Diritto Tributario Estratto, Torino, 2018

BRIBOSIA H., Subsidiarité et répartition des compétences entre la Communauté et les États-membres, in Revue du Marché unique européen, n.4/1992, pag. 165 ss.

BROBERG M. - FENGER P., Preliminary References to the European Court of Justice, New York, 2010

BROBERG M.P. & HOLST- CHRISTENSEN N., Free Movement in the European Union, Copenhagen, 2016

BUGLIONE E., autonomia finanziaria e federalismo fiscale, il caso delle regioni a statuto ordinario,, in S. Mangiameli (a cura di) Il regionalismo italiano dall'Unità alla Costituzione e alla sua riforma, I, Milano 2012

CALVO ORTEGA R., Uguaglianza e non discriminazione, in Di Pietro A., Per una costituzione fiscale europea, Padova, 2008 pag. 219 ss.

CAMINI S., Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia in Problemi attuali di diritto tributario, Padova, 2002

CAPOTORTI F., Processo comunitario, in Enciclopedia giuridica Treccani, 1994

CAPUTI G., La selettività in generale, in M. Ingrosso – G. Tesaro, Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, Napoli 2009, pag. 191-209

CARAVITA B., Oltre l'eguaglianza formale. Un'analisi dell'articolo 3 comma 2 della Costituzione, 1984, Padova, in pubblicazioni dell'Istituto di diritto pubblico della Facoltà di Giurisprudenza Università degli studi di Roma "La Sapienza", serie 3, vol. 48, pagg. 150 - 164.

CARETTI P., Il principio di sussidiarietà e i suoi riflessi sul piano dell'ordinamento comunitario e dell'ordinamento nazionale, in Quaderni costituzionali, 1993, pag. 7-31

CARTABIA M., La Corte costituzionale e Corte di giustizia: atto I, in Giur. cost., 2008, 1292 ss.

CASALE D., Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza, in M. Ingrosso – G. Tesaro, Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, Napoli 2009, pagg. 155-189.

CASS G., The word that saves Maastricht? The principle of subsidiarity and division of power within the European Community, in Common Market Law Review, 1992, pag. 1107-1136.

CELOTTO A., Le modalità di prevalenza delle norme comunitarie sulle norme interne: spunti ricostruttivi, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario, 1999, 6, pag. 1477 ss.

CELOTTO A. – GROPPI T., Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti, Relazione al Convegno "The National Constitutional Reflection of European Union Constitutional Reform", Madrid, Università Carlos III°, 5-7 settembre 2004

CHITI M.P., La Consulta e il primo rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia: verso il concerto costituzionale europeo, in. Giornale di diritto amministrativo, 2008, pag. 961 ss.

M. CISNEROS, The role of EU State Aid Law in promoting a pro innovation policy, Cambridge, 2014

COMMISSIONE EUROPEA, Applicazione della normativa UE in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali, La comunicazione sull'applicazione

della normativa e altre disposizioni in materia. Manuali sulla concorrenza. Bruxelles, 2010

CONFORTI B., Diritto internazionale, Napoli, 2014

CONFORTI B., Diritto internazionale, Napoli, VIII ed., 2010

CONTE G. –KAVANGH J., Advantage, in AA. VV., EU State Aid Control edited by P. Werner – V. Verouden, The Netherlands, 2017, pag. 65 ss.

CONSTANTISCO V., La constitution économique de la C.E.E. in Revue trimestrielle de droit europeen, 1977

CONWAY G., The Limits of Legal Reasoning and the European Court of Justice, New York , 2012

CORASANITI G., La stabile organizzazione e l'exit taxation, in Dir. prat. trib. n.1/2014, pag. 71 e ss.

COSCIALI C., La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea, in Quaderni Assonime, Roma, 1982

COSTANZO P., MEZZETTI L., RUGGERI A., Lineamenti di Diritto costituzionale dell'Unione Europea, Torino, 2014

CURTI GIALDINO C., Acquis communautaire, in Il Diritto dell'Unione Europea, 1996, pag. 643-668

D'AMATI N., Cenni problematici sulle agevolazioni fiscali, in Dir. e prat. Trib, I, 1994, pag. 376.

D'AMATI N.; Il fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno, in Dir. Prat. Trib., 1968, pag. 465 e ss.

D'AMICO M. Presunzione di innocenza e diritti della difesa, in L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a cura di R. Bifulco, M. Cartabia, A. Celotto, Bologna, 2001, pag. 329 ss.

D'ANGELO G., Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario, Padova, 2013

DANIELE L., Il diritto materiale della Comunità europea, Milano, 1995

DE CECCO F., State aid and the European Economic Constitution, Oxford and Portland (Oregon), 2013

DEL FEDERICO L., Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario, Relazione al V convegno di fiscalità internazionale sul tema "Aiuti di Stato fiscalità di vantaggio e potestà

tributaria”, Napoli 4-5 maggio 2006, in Riv. Dir. Trib. Internaz., n. 3, 2006, pag. 19 ss.

DEL FEDERICO L., Oneri di utilità sociale, in Trattato Sistematico di Diritto Tributario, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, 739 e ss.

DEL GIUDICE M., Brevi note in materia di evasione fiscale internazionale in Il fisco, n. 46/2001, pag. 14654 ss.

DE MITA E., La nuova finanza locale, in Boll. Trib., 1990, pag.1203 ss.

DE SIMONE G., Dai principi alle regole - Eguaglianza e divieti di discriminazione nella disciplina del rapporto di lavoro, 2001, Torino

DE WOLF M., Principe de non discrimination et souveraineté fiscal dans l’Union européenne et dans l’ordre juridique federal american, in Annal de droit de Louvain, 1994

DI PIETRO A., L’elusione fiscale nell’esperienza europea, Milano, 1999

DI PIETRO A., Per una costituzione fiscale europea, Padova, 2008

DI PIETRO, A., I principi europei del diritto tributario, Padova, 2014

DRAETTA U., Elementi di diritto comunitario, Parte istituzionale, Milano, 2014

DOURADO A. P., The EU free movement of capital and third countries recent developments, in Intertax, 2017, 3, pag. 201 ss

EASSON A. J., Taxation in the European Community, London 1993

EBNER M. –GAMBARO E., La nozione di aiuto di Stato, in Concorrenza e Aiuti di Stato, a cura di A. Santa Maria, Torino, 2006

FALSITTA G. e MOSCHETTI F., I costi di ricerca scientifica nell’evoluzione del concetto di inerenza, Milano, 1988

FANTOZZI A., Diritto tributario, Torino, 2014

FANTOZZI A., Dalla non discriminazione all’eguaglianza in materia tributaria, in Per una costituzione fiscale europea, a cura di A. Di Pietro, Padova 2008, pag. 193 ss.

FANTOZZI A., Problemi di adeguamento dell’ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di Giustizia europea e alla decisioni della Commissione CE, in Rass. Trib., 2003, pag. 2262 ss..

FANTOZZI A., La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia consultabile su <http://www.astrid-online.it>.

FANTOZZI A., Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, pag. 138 e ss.

FANTOZZI A., Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, pag. 138 e ss.;

FANTOZZI A., Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration” nell’epoca dell’allargamento; Rapporto sulla conferenza di studio: “I modelli impositivi comunitari nell’Europa allargata”, Bologna 24-25 Settembre 2004

FAVILLI C., La non discriminazione nell’unione europea, Bologna, 2008

FEDELE A., Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA, in Riv. Dir. Fin., 1973, I, 147 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., Diritto tributario, Milano, 2011

FERRARI BRAVO L., Lezioni di diritto delle Comunità europee, Napoli, 2002

FICHERA F., Le agevolazioni fiscali, Padova, 1992

FICHERA F., Gli aiuti fiscali nell’ordinamento comunitario, in Riv. Dir. Fin., 1998, I, pag. 84 ss.

FIorentino S., Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, in M. Ingrosso – G. Tesauro, Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, Napoli, 2009, pag. 375-403

FONTANA C., Gli aiuti di Stato di natura fiscale, Torino, 2012

GABI G. Le idee di Churchill sugli Stati Uniti d’Europa, in Il sole 24 ore, 3 luglio 2016

GALLO F., Contributo all’elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1985, pag. 391.

GALLO F., L’Autonomia Tributaria degli enti locali, Bologna, 1979. E. DE MITA, La nuova finanza locale, in Boll. Trib., 1990, pag.1203 ss.

GALLO F., L’inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull’ordinamento fiscale interno, in Rass. Trib., 2003, pag. 2282

GALLO F. Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari in A. Di Pietro, Per una costituzione fiscale europea, Padova, 2008, pag. 414 ss.

GALLO F., Principi di diritto tributario: problemi attuali, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2008, pag. 921 e ss. tratto dalla relazione svolta dall'Autore al convegno su "L'attualità dei principi nel diritto tributario", tenutosi a Bologna il 14-15 dicembre 2007, per l'organizzazione della Scuola Europea di Alti Studi Tributari.

GAMBINO S., Sui limiti alla revisione della costituzione nell'ordinamento italiano, in *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, n. 8, 2010, pag. 77

GARCIA PRATS F.A., Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): la acción del Tribunal del Justicia de Luxemburgo, in *Revista de derecho financiero y de la hacienda pública*, 2001, p. 287 ss.

GARCIA PRATS F.A., Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero II: políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, pag. 519 ss.

GUASTAFERRO B., Il rispetto delle identità nazionali nel Trattato di Lisbona: tra riserva di competenze statali e "controlimiti europeizzati", in *Quad. cost.*, 2012, 152 ss.

GIANNINI M.S., *Diritto Amministrativo*, Milano, 1993

GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali in L'ordinamento tributario italiano*, 2005

GRASSO G., *Prospettive di un diritto penale europeo*, Milano 1998, in *Atti del seminario organizzato dal Centro di diritto penale europeo il 26 maggio 1997 a Catania*

GREGGI M., Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale), in *Rass. Tributaria*, 2008, 5, pag. 1449 ss.

GREGGI M. – SIDOTI M. R., *The role of taxation in the Mediterranean Financial integration*, in *Financial integration, A focus on the Mediterranean Region*, Springer- Verlag Berlin 2013 pagg. 95-116

GRIMALDI F., *Ricerca e sviluppo in Italia: l'organizzazione della ricerca scientifica in Italia; innovazione tecnologica e finanziamenti alle imprese per la*

ricerca; la protezione delle opere dell'ingegno; la politica europea della ricerca e i fondi comunitari; il project management e la gestione dei progetti di ricerca, Napoli, 2007

HANCHER L. – NICOLAIDES P., Compatibility of aid – general introduction, in AAVV, EU State Aid Control, edited by P. Werner – V. Verounden, The Netherlands, 2017, pag. 194 ss

HARTLEY T., The European union and British sovereignty, in The EU Bill and Parliamentary Sovereignty: Written and Oral Evidence, vol. 2, Londra, 2010

HEIDENHAIN M., European State Aid Law, München, 2010

HINNEKENS L., The un easy case and fate of article 293 second indent EC, in Intertax, 2009, pag 602 ss.

HINNEKENS L., The search for the framework conditions of the fundamental EC Treatyprinciples as applied by the European Court to Member States' direct taxation", in EC Tax Review, 2002, pag.112 ss. .

HONORÉ M., Selectivity, in AA. VV. EU State Aid Control, edited by P. Werner – V. Verounden, The Netherlands, 2017, pag. 119 ss.

INGROSSO M., Federalismo fiscale o fiscalismo federale? Alcuni problemi di applicazione dei nuovi tributi locale in Il Fisco,1994, pag. 6328 ss.

JACOBS F.G., An introduction of the general priciple of equality in EC Law, in A. Dashwood e S. O'Leary, The priciple of Equal Treatment in EC Law, London , 1997

KRUIS T., Primacy of European Union Law – from Theory to Practice, in Ritsumeikan Law Review Online, no. 28, 2011, pag. 273 ss.

LAROMA JEZZI P., Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali, in Rass. Trib. 2003, pag. 1074 ss.

LAROMA JEZZI P., I crescenti vincoli, interni e sovranazionali, alla potestà legislative in materia tributaria, in Corriere tributario n. 7/2015, pag. 529 ss.

LA ROSA S., Esenzioni ed agevolazioni tributarie, in Enc. Giur., Treccani, 1989, pag. 14 e ss.

LA ROSA S., Le agevolazioni tributarie, in Trattato di diritto tributario diretto da A. AMATUCCI, Bologna., 1994, pag. 401 e ss.

LA ROSA S., Verso la scomparsa delle agevolazioni fiscali, in *Rivista di diritto tributario*, 1992,1, pag. 173.

LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005

LASSANDARI A., *Le discriminazioni nel lavoro: nozione, interessi, tutele*, Padova, 2010

LAVAGNA C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1985

LITWINCZUK H., *Taxation of cross-border workers and EC tax law*, in *Taxation of Workers in Europe*, a cura di Moessner M., 2008 EATLP Congress, Cambridge 10-12 July 2008, Amsterdam 2010, pag. 78-90.

LUPI R., *Diritto Tributario*, Milano, 2009

LUZZATO R., *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980

MANES V., La “svolta” Taricco e la potenziale “sovversione di sistema”: le ragioni dei controlimiti, in *Atti del Convegno del Dottorato di ricerca* ^[1] ^[2] «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, pag. 203 ss.

MARCHETTI F., *Incentivi fiscali per la ricerca e per lo sviluppo*, in *Finanza ricerca e sviluppo* di F. Capriglione (a cura di), Padova, 2006

MARTONE M., MARAZZA M., *Trattato di diritto del lavoro. Vol. IV: Contratto di lavoro e organizzazione*, 2011, Milano

MATTEUCCI A. – PEDONE L. L., *I paradisi fiscali*, Napoli, 2003

MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persona fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna tributaria*, 1995, pag. 1034.

MELIS G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta. Note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, In *Rassegna tributaria*, n 4, luglio agosto 2000, pag. 1151 -1175

MELIS G. – MICELI R., *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia dell'Unione europea nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pag. 111 ss;

MELIS G. Motivazioni e argomentazioni nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria. Alcuni spunti di riflessioni, in *Rass. Trib.*, 2005, I, pag. 401 ss.

MELIS G., voce Coordinamento fiscale nella UE, in *Enc. dir. - Annali*, I, Milan, 2007 pag. 410 ss.

MELIS G., Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi, Milano, 2008, pag. 87.

MENGOZZI P., *Casi e materiali di Diritto Comunitario*, Padova, 2003

MONDINI A. Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà, in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013, pag. 269.

MOSCHETTI F., Agevolazioni fiscali. Il problema di legittimità costituzionale e principi interpretativi, in *Digesto delle discipline privatistiche*, sez. commerciale, voi. I, Torino, 1987

MOSCHETTI F., Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, Torino, 1987, pag. 73 e ss.

MOSCHETTI F. La capacità contributiva, in *Trattato di Diritto Tributario*, a cura di A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, pag. 223 ss.

NERI S., Sulla natura giuridica delle Comunità europee, in *Rivista di diritto internazionale*, 1964, pag. 235 ss.

O' LEARY S., Free movement of persons and services, in P. Craig and G. de Búrca, *The evolution of Eu Law*, Oxford 2011

ONIDA V., Armonia tra diversi e problemi aperti, La giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e ordinamento comunitario, in *Quad. Cost.*, 2003

ORLANDI M., *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995

PALADIN L., *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1966

PANICO G., La legittimità costituzionale della normativa comunitaria di effetto diretto: luci ed ombre della sentenza della C. Cost. n. 183 del 1973, in *Riv. dir. eur.*, 1974, 201 ss.

PIERNAS LOPEZ J.J., *The concept of State under EU law, from internal market to competition and beyond*, Oxford, 2015, pag. 176 ss.

PINOTTI C., Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza, Padova, 2000

PISAPIA A., Aiuti di stato. Profili sostanziali e rimedi giurisdizionali, Padova, 2013

PISTONE P., Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration, in Horizontal tax coordination, a cura di Lang/Pistone/Schuch/Staringer, Amsterdam, 2012, pag. 331 ss

PISTONE P., The impact of Community law on tax treaties, London, 2002

POLANO M., Norme di agevolazione tributaria ed interpretazione, in Dir. Prat. Trib., 1972, II, pag. 722 e ss.

PUGLISI S., Manuale di Diritto Comunitario, Torino, I, 1983

RASI F., I confini della nozione, in Aiuti di Stato in materia fiscale, (a cura di L. SALVINI), Padova, 2007, pag. 86 ss.

RAIMONDI G., Diritti fondamentali e libertà economiche: l'esperienza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Diritto civile e principi costituzionali europei ed italiani, a cura di C. Salvi, pag. 43 ss.

RECCHIA G., Osservazioni sul ruolo dei diritti fondamentali nell'integrazione europea, in Diritto e Società, 1991, 4, pag. 663 ss.

ROBERTI G.M., La giurisprudenza della Corte di giustizia sulla «base giuridica» degli atti comunitari, in Tizzano A., Problematiche del diritto delle Comunità europee, Roma, 1992, pag. 29 ss.

ROLLA G., Il sistema costituzionale italiano, La giustizia Costituzionale, Milano, 2014.

ROMANO B., Prescrizione del reato e ragionevole durata del processo: principi da difendere o ostacoli da abbattere?, in Dir. Pen. Con., 1/2016, www.penalecontemporaneo.it

RUGGERI A., Tradizioni costituzionali comuni e controlimiti, tra teoria delle fonti e teoria dell'interpretazione, IN FALZEA – SPADARO – VENTURA (a cura di), La Corte costituzionale e le Corti d'Europa, Torino, 2003, pag. 505 ss.

RUGGERI A., Trattato costituzionale, europeizzazione dei controlimiti e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici), in AA. VV., Giurisprudenza costituzionale e principi

fondamentali. Alla ricerca del nucleo duro delle Costituzioni, 2006, Torino, pag. 3.

RUSSO P., Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 330 ss.

RUSSO P., Disciplina Comunitaria degli Aiuti di Stato , in *Rass. trib.*, n. 1-bis/2003, pag. 330 ss.

RUSSO P., Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale, in *Riv. It. Dir. Pubbl. comun.*, 2004, pag. 225 e ss.

SACCHETTO C., Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano, in *AA.VV.*, *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea* (a cura di B. PEZZINI e C. SACCHETTO), Milano, 2001, pag. 221 ss.

SACCHETTO C., Armonizzazione fiscale, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Rome, 2009, pag. 4

SACCHETTO C., Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea (Voce), in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 2010

SACRESTANO A., “Bonus Ricerca e Sviluppo” già spendibile dal 10 gennaio e cumulabile con altri aiuti spendibile dal 10 gennaio e cumulabile con altri aiuti, in *Corriere Tributario* n. 15/2016, pag. 1141 ss.

SALMONI F., La Corte costituzionale e la Corte di giustizia delle Comunità europee, in *Diritto pubblico*, 2002, specie 556 ss.

SANDHOLTZ W. - STONE SWEET A., *European Integration and Supranational Governance*, NewYork, 1998

SANTA MARIA A., *Diritto commerciale europeo*, Milano, 2008

SCHEPISI C., *Aiuti di Stato e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012

SCISO E., L'attuazione del diritto comunitario nella prospettiva del primato della norma comunitaria, in S. P. Panunzio, E. Sciso, *Le riforme istituzionali e la partecipazione dell'Italia all'Unione europea*, Milano, 2002, pag. 159 ss.

SEER R., The jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences?, in *European taxation*, pagg. 470-477

SELICATO P., The concept of tax in the directives, in *The concept of tax*, a cura di Peeters/ Barker/ Herrera Molina/ Van Raad, Amsterdam, 2007, pag. 227 ss.

SIDOTI M. R., Il concetto di tributo nella dottrina e nella Costituzione italiana dal secondo dopoguerra ad oggi, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 2004, pag. 2 ss.

SIDOTI M. R., Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: gli effetti delle operazioni straordinarie, in *il fisco* n. 37/2017, pag. 3533 ss.

SORRENTINO F., La Costituzione europea, in *Trattato di Diritto Amministrativo europeo*, diretto da M.P. Chiti e G. Greco, Milano 2007

STEFANI G., Conseguenze della globalizzazione sui sistemi tributari in *Boll. Trib. d'informazioni*, 3/2006, pag. 201 ss.

TANZI V., Globalizzazione dei sistemi tributari, Banca Etruria, 2002.

TARIGO P., Eliminazione della doppia imposizione, in *Rassegna tributaria*, 5/2010, pag. 1482 ss.

TERRA J. M., WATTEL P., *European Tax Law*, Deventer, 2012

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2016

TESAURO F., Processo tributario e aiuti di Stato, in *Corr. Trib.*, 2007, pag. 3665 ss.

TESAURO G., *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012.

TIZZANO A., Sul divieto di discriminazioni fiscali nella CEE, in *Foro italiano*, TV, 1976, pag. 318 ss.

TIZZANO A., Competenze della Comunità, in *Trent'anni di diritto comunitario*, Lussemburgo, 1983, pag. 45 ss.

TIZZANO A., I «grands arrêts» della giurisprudenza dell'Unione Europea, Torino 2012

UDINA M., Il diritto internazionale tributario, in *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1960

URICCHIO A., Verso una codificazione tributaria in atti del convegno I "cento giorni" e oltre, Bari, 2002.

URICCHIO A., *Federalismo fiscale, evoluzione e prospettive*, Bari, 2013

VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2003

VALENTE P. –MAGENTA M., Fusione mediante scambio di azioni ed elusione fiscale: interviene la Corte CE in *Le Società*, fasc. 2, vol. 17, anno 1998, pagg. 231 ss.

VALENTI A. - PAOLINI G., Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea, in *Rivista di diritto europeo*, 3/1962, pag. 91 ss.;

VANDERSANDEN G., *La réforme du système juridictionnel communautaire*, Bruxelles, 1994

VANISTENDAEL F., *General report on the fundamental freedoms and national sovereignty in the European Union*, Amsterdam, 2006

VANISTENDAEL F., Le nuove fonti del diritto e il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova 2008, pag. 91 ss.

VAN RAAD K., *Non discrimination in international tax law*, Deventer, 1986

VIGANÒ F., Il caso Taricco davanti alla Corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco, in *Atti del Convegno del Dottorato di ricerca^[1] «Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali»* del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara Ferrara, 7-8 aprile 2016, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, a cura di A. Bernardi, Napoli, 2017, pag. 233 ss.

VISMARA F., Rapporti tra corte costituzionale italiana e giudice ordinario nella dinamica del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, *Dir. Un. Eur.*, fasc. 2, 2012, pag. 309 ss.

VECCHIO F., *Primazia del diritto europeo e salvaguardia delle identità costituzionali. Effetti asimmetrici dell'europeizzazione dei controlimiti*, Torino, 2012

VOGEL K., *Interpretation of double taxation convention*, General Report, in *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, vol. 78 a, Deventer, 1993, pag. 59.

ZENNARO R., *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Prov. sez. comm.*, Torino, 1987, pag. 63 e ss.

WATHELET M., *Direct taxation in EU law: integration or disintegration*, in *EC Tax Review*, 2004-1, pag. 3 ss.

WERNER P. –VEROONDEN V., Distortion of competition and Effect on trade, in AAVV, EU State Aid Control, in AA. VV., EU State Aid Control edited by P. Werner – V. Verouden, The Netherlands, 2017, pag. 169 ss.

WESSELING R. –BREDENOORD-SPOEK M., State Measure, in AA.VV. EU State Aid Control, in AA. VV., EU State Aid Control, edited by P. Werner – V. Verouden, The Netherlands, 2017, pag. 87 ss.