

Pasquale Pistone

Diritto tributario europeo

TERZA EDIZIONE



Giappichelli

Indice

	<i>pag.</i>
<i>Prefazione alla III edizione</i>	XIX
<i>Introduzione: la metodologia e l'oggetto</i>	XXI

PARTE PRIMA

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

1. Pluralismo giuridico e natura dinamica dell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea	3
2. Il primato della normativa sovranazionale su quella tributaria di fonte nazionale	6
3. Norme con effetto diretto e tutela dei diritti nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea	8
4. Le fonti del diritto dell'Unione Europea e la loro incidenza in materia tributaria	10
4.1. I principi generali del diritto dell'Unione Europea	10
4.1.1. I principi generali come fonte normativa	10
4.1.2. L'art. 6 TUE e il valore dichiarativo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea	12
4.1.3. I principi generali rilevanti in materia tributaria	14
4.1.4. La rilevanza dei principi specifici del diritto tributario come principi del diritto dell'Unione Europea	19
4.2. La normativa primaria	22
4.2.1. Aspetti generali	22
4.2.2. Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea	22
4.2.3. Libertà fondamentali	23
4.2.4. Aiuti di Stato	25
4.2.5. Le norme del diritto primario sulla produzione del diritto secondario	27
4.3. La normativa secondaria	31
4.4. Gli accordi europei internazionali	33
4.5. La <i>soft law</i>	33
4.6. Gli atti normativi esterni al diritto dell'Unione Europea	34
5. L'attuazione del diritto dell'Unione Europea in via normativa e il suo impatto sulla materia tributaria	35

	<i>pag.</i>
5.1. Aspetti concettuali e tipologia delle norme di attuazione	35
5.2. La trasposizione delle direttive	38
5.3. Responsabilità dello Stato e risarcimento del danno per mancata trasposizione del diritto europeo	41
5.4. Responsabilità dello Stato per erronea interpretazione del diritto europeo da parte del giudice nazionale	42
6. L'attuazione in via giudiziale del diritto dell'Unione Europea	42
6.1. Il sistema di tutele giudiziali e la separazione di competenze tra giudici nazionali ed europei	42
6.2. La disapplicazione della normativa nazionale in contrasto con quella europea	46
6.3. <i>Acte clair</i> e <i>acte éclairé</i>	47
6.4. Le azioni esperibili davanti alla Corte di Giustizia Europea	49
6.4.1. Aspetti generali	49
6.4.2. La procedura di rinvio pregiudiziale	50
6.4.3. La procedura di infrazione	54
6.4.4. Il ricorso per annullamento	57
6.5. Brevi cenni sulla procedura davanti alle Corti europee	58
6.6. Il valore del precedente giurisprudenziale nel diritto tributario europeo	59
6.7. I limiti alla risoluzione delle controversie internazionali in sede arbitrale	62
6.8. I tipi di pronuncia	65
7. I rapporti con gli Stati terzi e le competenze esterne dell'Unione Europea	66
7.1. Aspetti generali	66
7.2. Gli accordi internazionali dell'Unione Europea	69
7.2.1. L'accordo sullo Spazio Economico Europeo	69
7.2.2. Gli accordi con la Svizzera	71
7.2.3. Gli altri accordi europei internazionali con i Paesi terzi	73
<i>Bibliografia essenziale</i>	75

PARTE SECONDA

L'IMPATTO DEL DIRITTO PRIMARIO DELL'UNIONE EUROPEA SULLA MATERIA TRIBUTARIA

1. Aspetti generali	82
1.1. Politiche fiscali e politiche extrafiscali nell'Unione Europea	82
1.2. I rapporti tra diritto primario e secondario dell'Unione Europea in materia tributaria	83
2. I diritti fondamentali	86
2.1. Introduzione	86
2.2. Diritti materiali	86
2.2.1. Aspetti generali	86
2.2.2. I diritti alla protezione della persona e dei dati	86
2.2.3. Il diritto di proprietà	90
2.2.4. L'incidenza degli altri diritti materiali	92

	<i>pag.</i>
2.3. Diritti formali	94
2.3.1. Aspetti generali	94
2.3.2. Diritto a una effettiva tutela giuridica e al giusto processo	94
2.3.2.1. Aspetti generali	94
2.3.2.2. Diritto di accesso all'informazione (<i>habeas data</i>)	100
2.3.2.3. Tutela della partecipazione effettiva	102
2.3.2.4. Diritto alla giustizia	105
2.3.2.4.1. Introduzione	105
2.3.2.4.2. Diritto di accesso alla giustizia	106
2.3.2.4.3. Diritti relativi allo svolgimento del processo	107
2.3.2.4.4. Diritto alla giustizia in un tempo ragionevole	107
2.3.2.5. <i>Ne bis in idem (ne bis vexari)</i>	109
2.3.3. Diritti formali nei confronti delle istituzioni europee	110
2.4. Diritti relativi all'applicazione delle sanzioni penali	111
2.4.1. Aspetti generali	111
2.4.2. Diritto a rimanere in silenzio e a non autoincriminarsi	112
2.4.3. Presunzione di innocenza	113
2.4.4. Diritti della difesa	114
2.4.5. Principi di legalità e irretroattività	115
2.4.6. Proporzionalità della pena e del reato	116
2.4.7. <i>Ne bis in idem</i>	116
2.4.7.1. Aspetti generali	116
2.4.7.2. <i>Ne bis puniri</i>	117
2.4.7.3. <i>Ne bis vexari</i>	119
2.4.8. Doppio grado di giudizio	120
3. Libertà fondamentali, principio di non discriminazione e loro applicazione in materia tributaria	120
3.1. Aspetti generali	120
3.2. Ambito di applicazione	123
3.2.1. Introduzione	123
3.2.2. Nel mercato interno	124
3.2.2.1. Merci	124
3.2.2.2. Persone	125
3.2.2.2.1. Aspetti generali	125
3.2.2.2.2. Libera circolazione dei lavoratori	126
3.2.2.2.3. Diritto di stabilimento	129
3.2.2.2.3.1. Aspetti generali	129
3.2.2.2.3.2. Diritto di stabilimento primario	132
3.2.2.2.3.3. Diritto di stabilimento secondario	133
3.2.2.3. Servizi	134
3.2.2.4. Capitali e pagamenti	135
3.2.3. La dimensione esterna	139

	<i>pag.</i>
3.2.3.1. Aspetti generali	139
3.2.3.2. Estensione in via unilaterale	141
3.2.3.3. Estensione in via bi- e multilaterale	144
3.2.3.3.1. Aspetti generali	144
3.2.3.3.2. L'accordo sullo Spazio Economico Europeo	144
3.2.3.3.3. Gli accordi europei con la Svizzera	146
3.2.3.3.4. Gli accordi europei internazionali di partenariato	150
3.2.3.3.5. Altre fattispecie	152
3.3. L'applicazione del principio di non discriminazione in materia tributaria	153
3.3.1. Aspetti generali, schema di applicazione e disparità fiscali	153
3.3.2. Ambito soggettivo	156
3.3.3. Ambito oggettivo	157
3.3.4. Esercizio: divieto di restrizioni e discriminazioni	159
3.3.4.1. Aspetti generali	159
3.3.4.2. Giudizio di restrizione: confronto tra fattispecie interna e fattispecie transnazionale (Stato di origine)	161
3.3.4.3. Giudizio di discriminazione: residenti e non residenti (Stato di destinazione)	162
3.3.5. Giustificazioni	163
3.3.5.1. Aspetti generali	163
3.3.5.2. Le giustificazioni espressamente indicate nella normativa primaria	164
3.3.5.3. Le giustificazioni per motivi imperativi di interesse generale (<i>rule of reason</i>) nel mercato interno	164
3.3.5.3.1. Ammesse	164
3.3.5.3.1.1. Il contrasto alle pratiche abusive e fraudolente	164
3.3.5.3.1.2. La coerenza fiscale	168
3.3.5.3.1.3. La ripartizione bilanciata della potestà impositiva	169
3.3.5.3.1.4. Le combinazioni di giustificazioni	170
3.3.5.3.1.5. Le altre giustificazioni ammesse	170
3.3.5.3.2. Respite	171
3.3.5.4. Le giustificazioni per motivi imperativi di interesse generale (<i>rule of reason</i>) nei rapporti esterni	171
3.4. Le principali applicazioni del principio di non discriminazione in materia tributaria	173
3.4.1. Aspetti generali	173
3.4.2. Situazioni personali e rispetto della capacità contributiva	174
3.4.3. Pensioni	176
3.4.4. Imposizione del reddito societario e dei soci	177
3.4.5. Restrizioni relative all'esercizio del diritto primario di stabilimento	181
3.4.5.1. Imposte in uscita (<i>exit taxes</i>)	181

3.4.5.2. Prolungamento del collegamento all'imposizione (<i>trailing taxes</i>)	183
3.4.6. Esercizio del diritto secondario di stabilimento e restrizioni relative al reddito d'impresa	185
3.4.6.1. Stabile organizzazione e società residente	185
3.4.6.2. Altre problematiche relative alla comparabilità all'interno dei gruppi societari	186
3.4.7. Perdite e deduzioni di costi inerenti	187
3.4.8. Gli ambiti regolati da convenzioni internazionali in materia fiscale	190
4. Il divieto di aiuti di Stato e la protezione della libera concorrenza nel mercato interno	192
4.1. Aspetti generali	192
4.2. Il rapporto con la <i>soft law</i> in tema di concorrenza fiscale	196
4.2.1. Aspetti generali	196
4.2.2. Le comunicazioni della Commissione Europea	197
4.2.3. Il codice di condotta tributaria	200
4.2.4. La piattaforma di buon governo fiscale	201
4.3. Aspetti sostanziali	201
4.3.1. Gli elementi essenziali	201
4.3.1.1. L'impresa o produzione come beneficiario dell'aiuto	201
4.3.1.2. L'impiego di risorse statali	203
4.3.1.3. Il vantaggio selettivo	203
4.3.1.3.1. Aspetti generali	203
4.3.1.3.2. Selettività materiale	206
4.3.1.3.3. Selettività di fatto	206
4.3.1.3.4. Selettività geografica	207
4.3.1.4. Impatto distorsivo della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri	207
4.3.2. Limitazione <i>de minimis</i> e regolamento di esenzione generale	208
4.3.3. Le giustificazioni	209
4.3.3.1. Aspetti generali	209
4.3.3.2. Le giustificazioni espresse obbligatorie	210
4.3.3.3. Le giustificazioni espresse discrezionali	212
4.3.3.4. Le altre giustificazioni	214
4.4. Aspetti procedurali: l'attuazione del divieto di aiuti di Stato	215
4.4.1. Aspetti generali	215
4.4.2. Obblighi di notifica	216
4.4.3. Poteri della Commissione Europea	217
4.4.3.1. Procedimento di indagine	217
4.4.3.2. Decisione	218
4.4.4. Aiuti illegali e loro recupero	219
<i>Bibliografia essenziale</i>	220

PARTE TERZA

IL DIRITTO SECONDARIO DELL'UNIONE EUROPEA
IN MATERIA TRIBUTARIA

1. L'imposizione diretta	228
1.1. Oggetto e classificazione delle direttive	228
1.2. Direttive che rimuovono ostacoli tributari nel mercato interno	230
1.2.1. Aspetti generali	230
1.2.2. Direttiva madre-figlia sui dividendi intersocietari	231
1.2.2.1. Aspetti generali	231
1.2.2.2. Ambito soggettivo	232
1.2.2.3. Ambito oggettivo	236
1.2.2.4. Ambito territoriale	238
1.2.2.5. Meccanismi applicativi	238
1.2.2.5.1. Aspetti generali	238
1.2.2.5.2. Applicazione nello Stato della società figlia	239
1.2.2.5.3. Applicazione nello Stato della società madre	241
1.2.2.5.4. Applicazione alla stabile organizzazione	243
1.2.2.6. Contrasto ad abuso, evasione e frode fiscale	243
1.2.3. Direttiva sulle riorganizzazioni societarie transnazionali	246
1.2.3.1. Aspetti generali	246
1.2.3.2. Ambito soggettivo	247
1.2.3.3. Ambito oggettivo	248
1.2.3.4. Ambito territoriale	249
1.2.3.5. Meccanismi applicativi	250
1.2.3.6. Contrasto all'elusione ed evasione fiscale	252
1.2.4. Direttiva sugli interessi e <i>royalties</i> intersocietari	254
1.2.4.1. Aspetti generali	254
1.2.4.2. Ambito soggettivo	255
1.2.4.3. Ambito oggettivo	258
1.2.4.4. Ambito territoriale	260
1.2.4.5. Meccanismi applicativi	260
1.2.4.6. Contrasto alle pratiche abusive e fraudolente	261
1.3. Direttive che impongono obblighi di cooperazione per le amministrazioni fiscali	262
1.3.1. Aspetti generali	262
1.3.2. Direttive sulla cooperazione amministrativa per lo scambio di informazioni in materia tributaria	263
1.3.2.1. Aspetti generali	263
1.3.2.2. La direttiva base (DAC 1) sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale	266
1.3.2.2.1. Aspetti generali	266

	<i>pag.</i>
1.3.2.2.2. Lo scambio di informazioni	267
1.3.2.2.3. Le nuove forme di cooperazione tra le amministrazioni tributarie	270
1.3.2.3. La direttiva sullo scambio automatico di informazioni in tema di conti finanziari (DAC 2)	272
1.3.2.4. La direttiva sullo scambio di informazioni in tema di <i>rulings</i> fiscali e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (DAC 3)	273
1.3.2.5. La direttiva sullo scambio automatico di informazioni in tema di rendicontazioni paese per paese (DAC 4)	274
1.3.2.6. La direttiva sull'accesso delle autorità fiscali alle informazioni antiriciclaggio (DAC 5)	275
1.3.2.7. La direttiva sullo scambio automatico di informazioni in merito agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva (DAC 6)	276
1.3.2.8. La direttiva sugli obblighi di comunicazione per gli operatori delle piattaforme digitali (DAC 7)	278
1.3.3. Assistenza nella riscossione	279
1.4. Direttive con funzione mista	282
1.4.1. Direttiva antielusione (ATAD)	282
1.4.1.1. Aspetti generali	282
1.4.1.2. Ambito di applicazione	283
1.4.1.3. Le misure di contrasto all'elusione fiscale	284
1.4.1.3.1. I limiti alla deduzione degli interessi	284
1.4.1.3.2. L'imposizione in uscita	284
1.4.1.3.3. La norma generale antiabuso	285
1.4.1.3.4. Le norme sulle società controllate e le stabili organizzazioni estere	287
1.4.1.3.5. I disallineamenti da ibridi	291
1.4.1.4. I rapporti con il diritto primario	292
1.4.2. Direttiva sulla risoluzione delle controversie fiscali	295
1.4.2.1. Aspetti generali	295
1.4.2.2. Ambito soggettivo	297
1.4.2.3. Ambito oggettivo	297
1.4.2.4. Ambito territoriale	298
1.4.2.5. La procedura amichevole	299
1.4.2.5.1. Aspetti generali	299
1.4.2.5.2. Accesso alla procedura	299
1.4.2.5.3. La fase unilaterale	300
1.4.2.5.4. La fase di consultazione	301
1.4.2.5.5. La decisione	302
1.4.2.6. La procedura arbitrale	302
1.4.2.6.1. Aspetti generali	302
1.4.2.6.2. Istituzione della commissione consultiva	304

	<i>pag.</i>
1.4.2.6.3. Composizione della commissione consultiva	304
1.4.2.6.4. Le norme di funzionamento della commissione consultiva	305
1.4.2.6.5. La decisione finale	305
1.4.2.6.6. La procedura di risoluzione alternativa delle controversie	306
1.4.2.7. Le cause di esclusione dalla procedura di risoluzione delle controversie	306
1.4.2.8. Il coinvolgimento delle persone interessate nella procedura	307
1.4.2.9. La tutela dei dati oggetto della procedura	307
1.4.2.10. La relazione con le procedure nazionali	308
1.5. Gli altri strumenti giuridici rientranti nell' <i>acquis</i> europeo in materia tributaria	308
1.5.1. La convenzione multilaterale fiscale europea di arbitrato in tema di prezzi di trasferimento	308
1.5.1.1. Aspetti generali	308
1.5.1.2. Ambito soggettivo	310
1.5.1.3. Ambito oggettivo	310
1.5.1.4. Ambito territoriale	311
1.5.1.5. La procedura amichevole	311
1.5.1.5.1. Aspetti generali	311
1.5.1.5.2. Accesso alla procedura	311
1.5.1.5.3. La fase unilaterale	311
1.5.1.5.4. La fase di consultazione	311
1.5.1.5.5. La decisione	312
1.5.1.6. La procedura arbitrale	312
1.5.1.6.1. Aspetti generali	312
1.5.1.6.2. Istituzione della commissione consultiva	313
1.5.1.6.3. Composizione della commissione consultiva	313
1.5.1.6.4. Le norme di funzionamento della commissione consultiva	313
1.5.1.6.5. La decisione finale	313
1.5.1.7. Le cause di esclusione dalla procedura di risoluzione delle controversie	314
1.5.1.8. Il coinvolgimento delle imprese nella procedura	314
1.5.1.9. La tutela dei dati oggetto della procedura	314
1.5.2. Gli accordi europei sulla tassazione del risparmio	315
1.6. Le proposte di direttive fiscali relative alle imposte dirette	316
1.6.1. La base imponibile comune (consolidata) dell'imposta sulle società	316
1.6.2. La tassazione dell'economia digitale	317
1.6.3. L'imposizione minima globale per i gruppi multinazionali nell'UE	319
1.6.4. Il monitoraggio delle società di comodo (<i>shell companies</i>)	320
2. Cenni sul sistema comune di imposizione sul valore aggiunto	322

	<i>pag.</i>
2.1. Aspetti generali	322
2.2. Ambito di applicazione	324
2.2.1. Aspetti generali	324
2.2.2. Ambito oggettivo	325
2.2.3. Ambito soggettivo	326
2.2.4. Ambito territoriale	327
2.3. Le operazioni	327
2.3.1. Operazioni imponibili	327
2.3.1.1. Cessioni di beni	327
2.3.1.2. Acquisti intra-UE di beni	328
2.3.1.3. Prestazioni di servizi	328
2.3.1.4. Importazioni di beni	329
2.3.1.5. Luogo di realizzazione del presupposto	329
2.3.1.6. Presupposto ed esigibilità dell'imposta	333
2.3.1.7. Base imponibile	333
2.3.1.8. Operazioni composte	335
2.3.2. Operazioni esenti	335
2.3.3. Operazioni non imponibili (in senso stretto)	337
2.4. Aliquote	338
2.5. Diritto di detrazione	339
2.6. Obblighi	341
2.6.1. Pagamento dell'imposta	341
2.6.2. Obblighi di natura procedimentale	341
2.7. Regimi speciali, deroghe e norme finali	342
2.8. Il regolamento per la cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode	343
3. Cenni sugli altri tributi armonizzati a livello europeo	344
3.1. Imposte sulla raccolta dei capitali	344
3.2. Brevi cenni in tema di accise	345
3.3. L'imposizione dell'energia	345
3.4. Proposte di direttive relative alle imposte indirette	346
<i>Bibliografia essenziale</i>	347