

Libertà fondamentali di diritto dell'Unione e diritto tributario nazionale

Ieva Freija-Peccati

Referendario alla Corte di giustizia dell'Unione europea

8 Giugno 2023

Integrazione positiva e negativa

- Integrazione positiva — atti giuridici dell'UE adottati sulla base di:
 - Articolo 113 del TFUE (imposte indirette)
 - Articolo 115 del TFUE (imposte dirette)
- Integrazione negativa — modulare il diritto nazionale attraverso la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

Il rapporto tra il diritto dell'UE e il diritto tributario nazionale

« sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione »

1.1. la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri

- Il TFUE non conferisce una competenza generale per legiferare in materia di imposte dirette
- Fatta eccezione per alcuni settori specifici (ad esempio, gli articoli 192 (2) a) della politica ambientale ed energetica, 194 (3) TFUE, la tassazione dei deputati al Parlamento europeo e dei funzionari dell'UE)
- Tuttavia: L'articolo 4 (2), lettera a), del TFUE prevede una competenza concorrente nel settore del mercato interno.
- Articolo 115 del TFUE: base giuridica per stabilire direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che hanno un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno

Le direttive adottate sulla base dell'articolo 115 del TFUE in materia di imposte dirette comprendono

- 2011/96/UE (regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi)
- 2003/49/CE (regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi)
- 2009/133/CE (fusioni)
- 2010/24/UE (assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti)
- 2011/16/UE (cooperazione amministrativa nel settore fiscale)
- 2016/1164/UE (recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno)
- 2017/1852/UE (meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale)

- L'applicazione dell'articolo 115 del TFUE è difficile - il Consiglio deve decidere all'unanimità— ogni Stato membro ha il diritto di veto
- La Commissione deve presentare una proposta (articolo 17, paragrafo 2, TUE)

Competenza degli Stati membri in materia di diritto delle imposte dirette

Determinare la loro propria sovranità fiscale:

- Determinare l'ambito della loro imposizione (residenza, luogo di ottenimento dei redditi)
- Determinare contenuto (reddito tassato, aliquota d'imposta, base imponibile)
- Suddividere tra loro il potere impositivo (convenzioni fiscali)

1.2. ... Gli Stati membri devono tuttavia esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione

- Deriva dal principio del primato del diritto dell'Unione.
- Obblighi previsti dai trattati: non discriminazione e libera circolazione
- La portata dell'integrazione negativa

"Integrazione negativa"

- Obblighi di "non agire" elaborati dalla Corte di giustizia
- Interpretazione di nozioni generali (restrizione, discriminazione) in relazione a disposizioni fiscali nazionali molto dettagliate
- Limiti:
 - politica fiscale (cosa tassare, quale aliquota applicare)
 - (solitamente) nessun suggerimento sul modo in cui conformarsi al diritto dell'UE

Integrazione negativa in pratica

Fasi dell'esame da parte della Corte:

- È applicabile il diritto dell'UE?
- Quale libertà fondamentale è applicabile?
- discriminazione /restrizione ?
- comparabilità ?
- Esistono motivi generali di interesse generale che giustificano la restrizione?
- La proporzionalità è stata rispettata?

- 1 -

È applicabile il diritto dell'UE?

Condizioni di applicazione del diritto dell'Unione

➤ Le libertà di circolazione delle persone e dei servizi si applicano soltanto ai cittadini o alle società dell'UE costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e stabilite nel suo territorio

➤ Situazione transfrontaliera

(Stato membro/Stato membro, Stato membro/paese terzo per i movimenti di capitali)

Situazione transfrontaliera

L'elemento transfrontaliero è motivo di trattamento diverso o incide sulla possibilità di ottenere un beneficio fiscale

I motivi del movimento sono importanti?

- i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi abusivamente alle leggi nazionali, né possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario
- Un cittadino comunitario, persona fisica o giuridica, non può, tuttavia, essere privato della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché ha inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede (*C-196/04, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, 35, 36)

- 2 -

Individuare la libertà applicabile

Libertà fondamentali

- Importante per le imposte dirette:
 - libera circolazione delle persone (lavoratori, art. 45 TFUE) e libertà di stabilimento (art. 49 TFUE)
 - libera circolazione dei capitali (art. 63 TFUE)
 - libera circolazione dei servizi (art. 56 TFUE)
- Meno importante — libera circolazione delle merci (un esempio: 18/84 Commissione/Francia)
- Articolo 21 del TFUE — diritto generale di circolare e di soggiornare per i cittadini dell'UE

Contenuto delle libertà

Tutte le libertà garantiscono:

- il diritto di attraversare le frontiere (diritto di accedere al mercato di un altro Stato membro, compreso il diritto di lasciare senza ostacoli lo Stato membro d'origine)
- Assenza di discriminazione (parità di trattamento sul mercato)

Solo la libertà di circolazione dei capitali riguarda i paesi terzi

Come individuare la libertà applicabile

- La libertà generale di circolazione e di soggiorno (articolo 21 TFUE) si applica solo se la causa principale non ricade nella sfera di applicazione delle libertà economiche (*cfr. ad esempio 520/04 Turpeinen*)
- Nessuna priorità nel trattato tra le libertà economiche (*cfr. ad esempio la causa C-452/04 Fidium Finanz*)

Come individuare la libertà economica applicabile

- La Corte prende in considerazione l'oggetto della normativa in questione
- Distinzione tra la libertà prevalente e la libertà secondaria:
 - le eventuali limitazioni di una libertà che detta normativa comporta sarebbero una conseguenza inevitabile della limitazione dell'altra libertà (C-478/19 e C-479/19, UBS Real Estate 27-35)
 - allorché una misura nazionale incide simultaneamente su più libertà fondamentali, la Corte la esamina, in linea di principio, riguardo ad una sola di tali libertà qualora emerga che, nelle circostanze in specie, le altre libertà siano del tutto secondarie rispetto alla prima e possano esserle collegate (C-206/19)
- La Corte tiene conto degli elementi di fatto del caso (cause pregiudiziali) o procede all'analisi di entrambe le libertà (procedura di infrazione)

Situazione dei paesi terzi — prevale l'oggetto della normativa

una normativa nazionale relativa al trattamento fiscale di dividendi originari di un paese terzo, la quale non si applichi esclusivamente alle situazioni nelle quali la società madre esercita un'influenza determinante sulla società che distribuisce i dividendi, deve essere valutata alla luce dell'articolo 63 TFUE, indipendentemente dall'entità della partecipazione da essa detenuta nella società distributrice di dividendi stabilita in un paese terzo

(C-35/11, 96-104)

- 3-

esistenza di una discriminazione/ restrizione

Discriminazione

il divieto di discriminazione impone di non trattare situazioni analoghe in maniera differente e situazioni diverse in maniera uguale

- discriminazione diretta – disparità di trattamento in base alla nazionalità
- discriminazione indiretta - disparità di trattamento in base alla residenza o ad un altro criterio conduce di fatto al disparità di trattamento in base alla nazionalità

Restrizioni

Tutte le misure che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di libertà fondamentali

Includono una normativa nazionale indistintamente applicabile agli operatori residenti e agli operatori non residenti. Anche una distinzione basata su criteri obiettivi può, di fatto, svantaggiare le situazioni transfrontaliere

Non sono restrizioni

- Le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo da parte di diversi Stati membri della loro competenza fiscale, in quanto tale esercizio non sia discriminatorio (*C-128/08 p.27, C-403/19, p. 40-42*)
- Le conseguenze svantaggiose che possono derivare delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri (*C-403/03, p.45, C-67/08, p. 35*)

- 4-

comparabilità o meno di una situazione transfrontaliera con una situazione interna dello Stato membro?

Comparabilità - criteri

- obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione
- oggetto e contenuto di queste ultime
- solo i criteri distintivi pertinenti fissati dalla normativa di cui trattasi devono essere presi in considerazione al fine di valutare se la differenza di trattamento risultante da tale normativa rispecchi una differenza di situazioni oggettiva
- situazione di fatto del contribuente (art. 65, par. 1, a) TFUE) – luogo di residenza

Residenti e non residenti

- Regola di base: in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola comparabili (articolo 65 (1) a) TFUE, C-279/93, Schumacker, p. 31-34).
- Motivi: differenze oggettive dal punto di vista della fonte di reddito, della capacità finanziaria personale o della possibilità di tener conto delle circostanze personali

Residenti e non residenti in situazione non obiettivamente diversa

- nel caso in cui il non residente non percepisce redditi significativi nello Stato in cui risiede e trae la parte essenziale delle sue risorse imponibili da un'attività svolta nello Stato dell'occupazione, per cui lo Stato di residenza non è in grado di concedergli le agevolazioni derivanti dalla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (C-279/93, Schumacker, p.35)
- per quanto riguarda la determinazione, ai fini del calcolo dell'imposta sui redditi, delle spese direttamente connesse a un'attività che ha generato redditi imponibili in uno Stato membro (C-234/01, Gerritse, p. 27-28)
- Se, alla luce della finalità della normativa nazionale, il fattore di non residenza non è pertinente

Confronto tra due situazioni transfrontaliere

- Possibile all'interno dell'Unione europea (C-194/06, OESF, p. 43)
- La situazione di un paese terzo può essere confrontata solo con la situazione interna di uno Stato membro e non con una situazione transfrontaliera interna dell'UE (C-436/08 e C-437/08, Haribo e.a., p. 48)

- 5-

La restrizione è giustificata da motivi imperativi di interesse generale?

Motivi imperativi di interesse generale accettati

- la necessità di preservare la coerenza di un regime fiscale
- il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale
- la necessità di assicurare una ripartizione equilibrata della potestà impositiva tra gli Stati membri
- la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta al fine di prevenire,

Coerenza di un regime fiscale

- occorre che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale di cui si tratta e la compensazione della stessa con un determinato prelievo fiscale
- dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa in questione

Coerenza di un regime fiscale –casi importanti e più recenti

- C-204/90 Bachmann
- C-319/02 Manninen
- C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt
- C-418/07 Papillon
- C-250/08 Commission/Belgium
- C-253/09 Commission/Hungary
- C-35/11 C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation
- C-480/16 Fidelity Funds

L'efficacia dei controlli fiscali e della riscossione dell'imposta

- l'esistenza di difficoltà pratiche nel determinare se le condizioni necessarie per ottenere un'agevolazione fiscale siano soddisfatte non può giustificare il rifiuto puro e semplice di concederla.
- Le autorità fiscali competenti di uno Stato membro possono esigere che il contribuente interessato fornisca le prove pertinenti che consentono loro di verificare il rispetto delle condizioni relative alla gestione sostenibile delle foreste che si trovano nel territorio di un altro Stato membro, al fine di verificare se le condizioni di applicazione dell'esenzione fiscale siano soddisfatte
- assistenza reciproca introdotta dal diritto dell'Unione (direttiva 2011/16) (ess. C-679/17, p.38-42)

L'efficacia dei controlli fiscali e della riscossione dell'imposta – situazione di paesi terzi

- i movimenti tra gli Stati membri e gli Stati terzi si iscrivono in un contesto giuridico diverso da quello vigente in seno all'Unione poiché che il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri istituito dalla direttiva 2011/16/UE, non sussiste tra esse e le autorità competenti di uno Stato terzo qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di mutua assistenza
- quando la normativa di uno Stato membro subordina il beneficio di un regime fiscale più vantaggioso al soddisfacimento di condizioni il cui rispetto può essere verificato solo ottenendo informazioni dalle autorità competenti di uno Stato terzo, tale Stato membro può, in linea di principio, legittimamente negare la concessione del vantaggio di cui trattasi nell'ipotesi in cui, segnatamente a causa dell'assenza di un obbligo pattizio di fornire informazioni gravante sullo Stato terzo interessato, risulti impossibile conseguire da quest'ultimo le informazioni stesse (C-464/14, p.63,64)

L'efficacia dei controlli fiscali e della riscossione dell'imposta - casi importanti e più recenti

- C-250/95 Futura Participations
- C-386/04 Centro di Musocologia Walter Stauffer
- C-318/07 Persche
- C-155/08 X and C-157/08 Paassenheim-van Schoot
- C-318/10 SIAT
- C-326/12 van Caster
- C-135/17 X
- C-575/17 Sofina

Motivi di repressione della frode, dell'evasione e dell'elusione fiscali

- una presunzione generale di evasione o frode fiscale fondata sulla circostanza che una situazione sia transfrontaliera è esclusa
- l'obiettivo specifico della restrizione stessa deve essere volta ad impedire condotte consistenti nella creazione di costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica, finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale
- il contribuente deve essere messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali per le quali detta operazione è stata conclusa (C-484/19)

Repressione della frode, dell'evasione e dell'elusione fiscali - casi importanti e più recenti

- C-264/96 ICI
- C-9/02 de Lasteyrie du Saillant
- C-196/04 Cadbury Schweppes
- C-451/05 ELISA
- C-311/08 SGI
- C-318/10 SIAT
- C-484/19 Lexel

Necessità di preservare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri

- il regime in questione sia inteso a prevenire comportamenti tali da violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria giurisdizione finanziaria in relazione alle attività svolte sul proprio territorio
- volto a salvaguardare la simmetria tra il diritto di imposizione sugli utili e la facoltà di portare in deduzione le perdite, in particolare, al fine di evitare che il contribuente scelga liberamente lo Stato in cui far valere gli utili o le perdite medesimi

La ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri - casi importanti e più recenti

- C-446/03 Marks and Spencer
- C-231/05 Oy AA
- C-414/06 Lidl Belgium
- C-337/08 X Holding
- C-18/11 Philips Electronics
- C-123/11 A Oy
- C-322/11 K
- C-388/14 Timac Agro
- C-484/19 Lexel

Proporzionalità

- Valutare se una normativa sia idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo perseguito e se non ecceda quanto necessario per raggiungerlo
- Valutare la proporzionalità nel senso stretto

Criteri

- una misura nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico
- una misura nazionale è necessaria soltanto se l'obiettivo perseguito non può essere raggiunto mediante misure meno restrittive
- una misura nazionale non deve pregiudicare eccessivamente i diritti e gli interessi di cui godono gli contribuenti (C-78/21, p.72, 83, 93)

Esempi pratici - giurisprudenza recente sul trattamento fiscale dei fondi di investimento

- C-338/11 – C-347/11 Santander Asset Management e.a.
- C-480/16 Fidelity Funds
- C-156/17 e C-157/17 Köln- Aktienfonds Deka & X
- C-641/17 College Pension Fund of British Columbia
- C-403/19 Société Générale
- C-478/19 e C-479/19 UBS Real Estate
- C-480/19 E
- C-545/19 AllianzGI-Fonds AEVN
- C-342/20 A SCPI
- C-537/20 L Fund