Prefazione alla IV edizione

La quarta edizione di questo manuale ha rappresentato una sfida alla ricerca del momento giusto per l'aggiornamento del suo contenuto, visti i molti e continui importanti sviluppi, realizzati e mancati, nell'integrazione del diritto tributario europeo.

Questi sviluppi hanno interessato tutte le parti di questo manuale, ma è opportuno segnalarne alcuni per attirare l'attenzione del lettore a comprendere cosa è cambiato in questa edizione rispetto alla precedente.

Tre principali cambiamenti riguardano la parte prima.

Il primo concerne il trasferimento di competenze dalla Corte di Giustizia Europea al Tribunale – sui rinvii pregiudiziali relativi all'interpretazione delle direttive in tema imposta sul valore aggiunto, alle accise e ai dazi doganali – per i casi rimessi al giudice unionale dalle Corti nazionali a partire dal 1° ottobre 2024. I prossimi anni diranno in che misura la Corte di Giustizia Europea sarà riuscita a preservare l'unitarietà dell'interpretazione di queste materie con i principi del diritto dell'Unione Europea che ha inteso mantenere nelle sue competenze.

Il secondo è relativo alla nuova posizione del Regno Unito successivamente alla Brexit e sviluppa in modo separato alcuni aspetti degli accordi europei in vigore con questo Paese.

Il terzo attiene all'attuazione normativa dei principi del diritto unionale e CEDU che, a partire dal 1° gennaio 2024 può realizzarsi nell'ordinamento tributario italiano anche sulla base del novellato testo dello Statuto dei diritti del contribuente. In questa edizione del manuale mi sono impegnato per evidenziarne le possibili conseguenze in modo sistematico e analitico, anche all'interno della seconda parte del manuale. Considero infatti che, in linea di principio, la novella operata dal d.lgs. 30.12.2023, n. 219 abbia rappresentato un primo importante passo nella giusta direzione di consentire la protezione dei diritti fondamentali del contribuente in linea con gli standards dell'Unione Europea e della CEDU.

La parte seconda è stata interessata da numerosi aggiornamenti relativi ai tre principali pilastri del diritto primario dell'Unione Europea in materia tributaria.

I diritti fondamentali hanno iniziato a dimostrare la volontà della Corte di intervenire sul diritto secondario in materia tributaria, onde salvaguardare l'effettività del diritto primario, come ad esempio nel caso della tutela del segreto professionale, esaminata anche all'interno della parte terza.

Le libertà fondamentali hanno subito una evoluzione interpretativa meno marcata rispetto a quella verificata nella precedente edizione del manuale, a parte gli effetti di frammentazione derivanti dall'incapacità di rimuovere gli ostacoli prodotti dalle disparità fiscali transnazionali, che è principalmente riconducibile alle difficoltà di adottare direttive del Consiglio in questa materia.

Diversamente, l'evoluzione relativa all'applicazione del divieto di aiuti di stato alla materia tributaria è stata particolarmente significativa, avendo la Corte di Giustizia Europea pressoché ultimato l'analisi dei casi iniziati ormai un decennio fa dalla Commissione Europea sulle imprese multinazionali e i prezzi di trasferimento. Il quadro che emerge dalle pronunce della Corte è una estrema complessità interpretativa, in cui si fa fatica a riconciliare le posizioni assunte dalla Corte nelle varie sentenze, come ad esempio tra i casi *Fiat Finance*, *Engie*, da una parte, e *Apple*, dall'altra.

La Corte di Giustizia Europea ha però posto un freno alla visione della Commissione Europea in base alla quale la politica unionale della concorrenza può prescindere dalle scelte del legislatore nazionale: infatti, le misure su cui va valutato il divieto di aiuti di Stato sono quelle approvate dal legislatore e vigenti negli Stati membri in ottemperanza al principio di legalità. Da tale quadro la Corte si discosta solo in casi eccezionali, come sembra accadere in quello relativo al caso *Apple*, probabilmente anche per ragioni di natura procedurale relative alla mancata riproposizione di alcuni motivi nel giudizio di appello. La conseguenza della pronuncia della Corte su tale caso fa emergere anche un paradosso che dovrebbe far riflettere: uno Stato che ha violato il primato del diritto europeo della concorrenza con le proprie misure fiscali si ritrova a essere "punito" con l'obbligo di riscuotere 14 miliardi di euro dall'impresa alla quale aveva indebitamente concesso l'aiuto di Stato.

La giurisprudenza sugli aiuti di Stato dell'ultimo biennio conferma inoltre ancora una volta la diversità di vedute tecniche tra Corte e Tribunale, ma prova anche i limiti dell'operato della Commissione Europea nella materia tributaria.

Gli sviluppi relativi agli esiti delle decisioni della Commissione sugli aiuti di Stato alle imprese multinazionali dovrebbero indurre anche a riflettere più in generale sulla possibilità di elaborare una critica, quantomeno in chiave costruttiva, all'operato discrezionale della Commissione Europea. Infatti, in tema di concorrenza fiscale ha intrapreso campagne forse troppo ambiziose che hanno creato una significativa incertezza giuridica senza produrre risultati particolarmente significativi in termini di violazione del diritto primario dell'Unione.

Le riflessioni devono riguardare anche la politica di produzione del diritto secondario in materia tributaria, almeno per tre aspetti, che emergono dalla parte terza di questa nuova edizione del manuale. In primo luogo, l'approvazione della direttiva sull'imposizione globale minima del reddito delle grandi imprese multinazionali dimostra la scelta della Commissione Europea di usare il diritto secondario per attuare obiettivi di governo fiscale determinati in seno all'OCSE. Senza tale direttiva, infatti, il *Pillar 2* dell'OCSE sarebbe rimasto praticamente solo una

espressione di *soft law* giuridificata da alcuni Paesi di rilievo marginale. Pur comprendendosi che tale scelta sia stata fatta per evitare un contrasto tra dimensione unionale e globale di queste misure, il rovescio della medaglia è che quando falliscono le soluzioni dell'OCSE, come nel caso del *Pillar 1*, collassano anche quelle che invece avrebbero dovuto essere adottate, sia pure in chiave temporanea nell'Unione Europea, come nel caso delle due proposte del 2018 sull'imposizione dei servizi digitali. Queste proposte, rimaste lettera morta, si sono addirittura trasformate in vettori per l'introduzione di ulteriori disparità nell'Unione Europea, visti i regimi introdotti unilateralmente per l'imposizione dei servizi digitali.

Nella terza parte di questa nuova edizione, ho dedicato attenzione a un'analisi ragionata attraverso i labirinti della complessità della direttiva sull'imposizione del reddito minimo delle grandi imprese multinazionali, ma anche agli altri sviluppi nel diritto secondario dell'Unione Europea che incidono sulla materia tributaria.

Seguendo la metodologia e sistematica di studio del diritto tributario europeo impiegata nelle precedenti edizioni, auspico che questo libro continui a contribuire alla diffusione dello studio del diritto tributario europeo. Come nelle precedenti edizioni viene mantenuta l'attenzione per quanto viene scritto dalla dottrina anche nelle altre lingue e per i valori dell'autonomia interpretativa e qualificativa applicabili nell'ottica del diritto unionale. Questi valori devono trovare applicazione anche per la materia tributaria in una visione moderna che sembra essere stata finalmente sposata anche dal legislatore italiano con i decreti della Riforma Tributaria in corso di attuazione.

Ho poi riletto il contenuto della precedente edizione per modificarne alcuni aspetti che avevano perso attualità, nel tentativo di mantenere l'interesse dei lettori ed evitare una eccessiva lievitazione delle dimensioni di questa nuova edizione.

Spero che possa continuare a rappresentare una base per lo studio del diritto tributario europeo in lingua italiana da parte di quanti si interessano al diritto tributario e al diritto dell'Unione Europea, nonché di tutti quei giuristi che, a tutti i livelli, possano usarlo come punto di riferimento per le proprie riflessioni.

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

Anche per questa edizione aspetto le segnalazioni e i consigli dei lettori via email a ppistone@unisa.it. Con il loro prezioso aiuto confido infatti di poter ulteriormente migliorare il contenuto del manuale nella quinta edizione, rendendola maggiormente confacente alle loro esigenze di studio.

Lione (Francia), 18 gennaio 2025

Pasquale Pistone