

## IL RUOLO DEI PARLAMENTI NELLA CREAZIONE DELL'UNIONE FISCALE.

**1.** LA NECESSITÀ DI UNA PIÙ INTENSA COLLABORAZIONE IN MATERIA FISCALE ALL'INTERNO DELL'UNIONE. – **1.1.** RAGIONI ECONOMICHE. – **1.2.** RAGIONI POLITICHE. - **2.** LA VIA PERCORRIBILE A TRATTATI INVARIATI: LA FISCALITÀ COME COROLLARIO DELLA CONCORRENZA. - **3.** CENNI SULLO STATO DELL'ARTE DEL "DIRITTO FISCALE EUROPEO". - **4.** IL RUOLO DEI PARLAMENTI NELLA CREAZIONE DELL'UNIONE FISCALE. - **5.** LE CONSEGUENZE DELLA SCELTA DEL MODELLO PARLAMENTARE.

### ABSTRACT

*La materia tributaria sembra essere esclusa da quelle di competenza dell'Unione, eppure negli ultimi anni si sta assistendo ad una crescente cooperazione in tale ambito. La maggiore attenzione prestata dalle Istituzioni europee è dipesa soprattutto dalla constatazione che l'attuale sistema – nel quale si confrontano 28 sistemi fiscali differenti – genera numerose anomalie, capaci di minare le fondamenta del mercato unico.*

*Gli Stati membri, privati della capacità di battere moneta, e costretti al rispetto di stringenti vincoli di finanza pubblica, hanno inteso utilizzare la leva fiscale quale unico strumento residuale per reperire risorse. Si è assistito a fenomeni di cd concorrenza fiscale dannosa, nei quali il prelievo tributario non è utilizzato solo per le tradizionali finalità perequative e redistributive, ma anche per inusuali scopi competitivi. Tutto ciò ha alimentato l'evasione e l'elusione fiscale, il transfer pricing, incoraggiando le imprese a realizzare manovre di pianificazione fiscale aggressiva, che hanno eroso le risorse a disposizione della collettività. Pertanto risulta necessaria l'adozione di provvedimenti più incisivi, per arginare queste derive anticoncorrenziali, che generano squilibri macroeconomici, a scapito della competitività del sistema europeo.*

*Le reazioni che l'Unione ha saputo offrire, durante questi lunghi anni di crisi, sono state spesso accusate di essere insufficienti ed intempestive, anche a causa del lamentato deficit democratico che caratterizza alcune Istituzioni europee.*

*La soluzione ai problemi economici deve essere cercata su un piano politico e democratico: è indispensabile gettare le basi di un sistema fiscale europeo basato su regole partecipative. Ebbene, il prelievo fiscale, che storicamente ha rappresentato uno dei momenti più importanti e sensibili del rapporto tra governanti e cittadini, può offrire l'occasione per trovare un rinnovato stimolo al percorso federale dell'Unione. Una stringente collaborazione in ambito fiscale è richiesta sia per la salvaguardia del mercato, sia per la valorizzazione del principio di democrazia nel contesto europeo.*

*È necessario che il percorso di coordinamento delle politiche fiscali sia gestito dalle assemblee parlamentari nazionali e dal Parlamento europeo, che sono gli unici organi capaci di garantire un percorso che tenga conto del rispetto della sovranità popolare. La svolta partecipativa impressa dal Trattato di Lisbona ha segnato un momento decisivo nell'ottica di un crescente coinvolgimento dei cittadini europei, ponendosi come un punto di non ritorno, nel percorso di integrazione.*

*Il modello parlamentare è capace di superare le criticità mostrate dagli altri modelli principali, tra i quali si enumerano: l'intergovernativo, il giurisdizionale, l'amministrativo, e quello di soft law.*

*I tentativi di cooperazione fiscale realizzati a legislazione vigente sono apprezzabili, ma ancora insufficienti, poiché in questo contesto è necessario imprimere una accelerazione, che consenta all'Unione di disporre di risorse proprie, affinché possa offrire interventi di politica sociale in una dimensione europea. In altre parole è indispensabile che l'Unione cominci a perseguire interessi propri, i quali non rappresentino più la semplice sommatoria degli interessi nazionali, ma una loro sintesi.*

*L'adozione del modello parlamentare per la gestione - di una parte - del sistema fiscale europeo obbligherebbe alla modifica dei Trattati, in un più ampio contesto di riforma che dovrebbe prevedere l'istituzione di un Ministro delle Finanze europeo, la scelta di tributi comuni, la cui gestione sarebbe affidata agli organi centrali. Solo in questo modo, e sempre sotto un vigilante controllo dei parlamenti, si potranno gettare le basi di una nuova Europa Federale.*

## **1. LA NECESSITÀ DI UNA PIÙ INTENSA COLLABORAZIONE IN MATERIA FISCALE ALL'INTERNO DELL'UNIONE.**

In tema di imposte, l'Unione europea presenta un quadro di competenze alquanto variegato. In linea di principio è priva di specifici poteri impositivi, in particolar modo per quanto concerne le imposte dirette, mentre le residuano alcuni margini più ampi in ambito di imposte indirette. In realtà, negli ultimi anni si sta avvertendo una crescente esigenza di collaborazione in ambito fiscale, finalizzata a superare le gravi distorsioni del mercato, causate proprio dall'assenza di un coordinamento delle politiche impositive.

Come si vedrà nel prosieguo, gli effetti negativi di una mancata regia comune in ambito di imposte, non si riverberano solo su aspetti prettamente economici, poiché la riflessione tende inevitabilmente ad ampliarsi ricomprendendo anche aspetti politici e sociali, i quali a loro volta finiscono per avere ripercussioni sulla natura stessa dell'Unione, sul significato che si attribuisce al suo ruolo ed alla sua missione. In altre parole, sul futuro stesso che si intende prospettare per l'Unione.

La potestà impositiva è una delle funzioni essenziali degli Stati nazionali, poiché ne caratterizza l'autonomia, l'indipendenza e la sovranità. Mediante il reperimento delle risorse economiche e finanziarie, il decisore politico è in grado di offrire alla collettività i servizi ritenuti necessari, graduandone l'erogazione in base a criteri predefiniti, ed in ultima analisi, attuando le politiche di redistribuzione. In questo contesto è evidente che la fase del prelievo fiscale, e quella conseguente dell'offerta delle prestazioni sociali, rappresentano un momento fondamentale all'interno del circuito democratico, pertanto, risultano inscindibilmente legati al meccanismo rappresentativo. In tutte le democrazie moderne, il corpo elettorale sceglie i propri rappresentanti proprio sulla base dei programmi di reperimento delle risorse, e su come intenderanno spendere quanto reperito.

Traslando queste semplici considerazioni sul piano sovranazionale, occorre porsi numerosi interrogativi in ordine alla compatibilità dell'odierno assetto istituzionale dell'Unione rispetto ai principi democratici; è necessario chiedersi se sia possibile, od auspicabile, proseguire un cammino federalista prescindendo da una effettiva integrazione delle politiche fiscali, anche in virtù degli importanti passi in avanti conseguenti all'approvazione del Trattato di Lisbona.

Il dinamismo normativo e *paranormativo* in materia, dimostrato negli ultimi anni dalle Istituzioni europee in ambito fiscale, mostra che l'esigenza evidenziata è percepita in modo molto chiaro, poiché sempre di più viene chiesto un maggiore coordinamento delle politiche tributarie. L'impressione principale da cui l'interprete è colto, analizzando l'attuale sistema, è che a fronte di esplicite preclusioni normative, in materia stia prevalendo una certa *pragmatismo regolatorio*, che non può che caratterizzare una associazione di 28 Stati, intenzionata ad offrire risposte concrete, allontanandosi dalle secche del principio dell'unanimità.

Procedendo con ordine, risulta necessario partire dalle ragioni economiche e politiche che depongono a favore di una maggiore cooperazione fiscale, prima di passare a verificare quanto fatto sino ad ora, e quanto auspicabile de iure condendo.

### **1.1. RAGIONI ECONOMICHE.**

Senza pretesa di esaustività, e in estrema sintesi, saranno elencate alcune delle motivazioni più pregnanti, che depongono in favore di una accelerazione sui tema di una *collaborazione democratica e sovranazionale*, in tema di imposte.

L'attuale sistema europeo è composto da 28 Stati membri - oltre a numerosi altri paesi che sono candidati all'ingresso, o semplici aspiranti - di cui 19 hanno adottato la moneta unica.

La prima considerazione riguarda la constatazione che esistono 28 sistemi tributari differenti, ognuno con proprie regole peculiari in ordine al calcolo della base imponibile, alle aliquote impositive, o con riferimento alle specifiche modalità e tempistiche di riscossione. Un quadro così variegato rappresenta innanzitutto un ostacolo rilevante alla circolazione di beni, capitali, lavoratori e servizi all'interno del mercato unico, a causa dei costi amministrativi e gestionali necessari ad attrezzarsi per superare le incognite normative, e non incappare in violazioni fiscali, qualora si svolgessero attività di rilievo transfrontaliero. Ciò rappresenta una prima anomalia molto grave, se rapportata ad esempio a quanto avviene in un sistema profondamente integrato come quello degli Stati Uniti, in cui vi è uno stabile coordinamento fiscale a livello federale, senza che sia sacrificata l'autonomia impositiva a livello sia statale che locale, nel rispetto dei principi di federalismo fiscale.

Il secondo effetto che deriva da un quadro così frammentato può essere individuato nella *concorrenza fiscale* praticata dai vari Stati membri a discapito gli uni degli altri, con la conseguente apertura alle deprecabili prassi legate alle *pianificazioni fiscali aggressive* attuata dalle imprese, soprattutto di grandi dimensioni, finalizzata a localizzare le sedi legali negli Stati a fiscalità - più - agevolata. Un esempio recente è quello che ha visto protagonista il Lussemburgo e i cd *ruling* internazionali, vale a dire gli accordi spesso riservati o segreti, stipulati tra le amministrazioni fiscali e le società, al fine di offrire a quest'ultime regole certe in ordine al regime di tassazione - di favore - praticata. Tale tema, come si vedrà, sconfina nell'ambito degli aiuti di Stato occulti, che mediante le suddette modalità possono essere concessi, sotto forma di *patti fiscali*.

In un periodo di crisi economica, come quello che ormai da anni sta attanagliando l'economia mondiale, è prevedibile che gli Stati cerchino di utilizzare tutti gli strumenti a propria disposizione, per accaparrarsi il maggior numero di contribuenti qualitativamente rilevanti, anche mediante strategie al limite della legalità europea.

Ai fenomeni della elusione e della evasione fiscale, si aggiunge quello della pianificazione fiscale aggressiva, mediante il quale le imprese si lasciano sedurre dalle giurisdizioni fiscali più attraenti, sfruttando i disallineamenti presenti tra le normative nazionali. Gli effetti per la concorrenza, ma anche per l'equità sociale, sono di tutta evidenza: spesso le residenze fiscali in tali paesi sono del tutto fittizie, per cui le imprese continuano a produrre, e usufruire dei servizi laddove sono situati gli impianti produttivi, ma senza versare nulla - o troppo poco - in cambio. Il fenomeno, noto anche come "*doppia non imposizione fiscale*", crea un *vulnus* a quella corrispondenza biunivoca che deve sussistere tra il versamento delle imposte e il godimento dei servizi, di cui si accennava in apertura, generando così ricadute antieconomiche che vengono scaricate sulla generalità dei contribuenti.

Il problema della pianificazione aggressiva porta con sé anche dei rischi connessi all'utilizzo delle risorse che sono indebitamente conseguite. Difatti non si deve dimenticare, che le attività di evasione non sono fini a sé stesse, ma di solito sono orientate a creare riserve di denaro da utilizzare - nella migliore delle ipotesi - per l'acquisto di ulteriori materie prime volte a creare ulteriori profitti da non dichiarare, o peggio ancora, per ottenere denaro da spendere in attività corruttive, o di finanziamenti illeciti. In questo modo si comprende l'intimo legame che unisce il tema trattato con la salvaguardia del mercato in generale, ma anche con la tutela dell'ordine pubblico interno ed internazionale, al fine di impedire le attività di riciclaggio, o di terrorismo internazionale.

Gli effetti distorsivi non si fermano qui, poiché è di tutta evidenza che il fenomeno descritto interessa soprattutto le forme di ricchezza più volatili e quindi trasferibili da un paese all'altro con maggiore facilità, quali il reddito di impresa, quello derivante dalle transazioni finanziarie, e quindi ogni qualvolta si tratti di plusvalenze derivanti da reddito di capitale in genere. A fronte di una

siffatta emorragia fiscale, gli Stati nazionali di solito decidono di porre rimedio, aumentando la tassazione sui fattori meno mobili, quindi incapaci di sfuggire alla tenaglia fiscale, quali il reddito lavoro, quello da immobili, e quello sui consumi, con ovvie conseguenze depressive, soprattutto in congiunture economiche caratterizzate da una minore crescita economica, e da una domanda interna debole. Il risultato è uno stimolo alla decrescita.

In un tale contesto, sono le piccole e medie imprese che scontano le maggiori difficoltà di ingresso nel mercato transfrontaliero, a causa degli ingenti costi amministrativi e burocratici che sono costrette a sostenere per colmare il *gap* informativo. Di contro le imprese medio grandi – si pensi ad esempio alle multinazionali provenienti da paesi *extra* Ue – sono tentate a scegliere il luogo in cui stabilire la propria sede in base a delle valutazioni che riguardano non la qualità delle infrastrutture e dei servizi offerti, bensì relative ad un mero confronto delle aliquote fiscali, a tutto discapito della competitività. In questo modo risulteranno puniti i paesi che hanno realizzato investimenti, i quali presumibilmente sconteranno imposte più alte, proprio per rientrare delle spese fatte.

A queste considerazioni se ne aggiungono altre dipendenti, in modo ancora più diretto, dalla crisi e dall'assetto che l'Unione ha raggiunto negli ultimi anni.

L'adozione dell'euro ha comportato tra le varie conseguenze, per gli Stati membri aderenti all'Eurogruppo, l'essersi privati di uno dei maggiori strumenti di politica economica, vale a dire la possibilità di battere moneta. Sino a oggi l'unione monetaria ha raggiunto il mirabile risultato di mantenere la stabilità dei prezzi, superando le continue oscillazioni dovute ai costi delle materie prime e soprattutto del petrolio. A ciò si è aggiunta una politica di bilancio sempre più stringente e austera, costruita sulla convinzione che l'indebitamento fosse il male da combattere, poiché solo in presenza di una contabilità pubblica sana si riteneva possibile costruire un percorso comune stabile e prospero. Senza aver modo in questa sede di poter entrare nel merito delle misure di prevenzione delle crisi (si pensi al *Six Pack*, al *Two Pack*, al *Fiscal Compact*, o al Semestre europeo) e di quelle predisposte per la loro gestione (con gli attuali *European Stability Mechanism*, e *Outright Monetary Transactions*), e senza potersi dilungare sul dibattito sotteso alle teorie macroeconomiche ne che costituiscono il fondamento dogmatico, si rilevi un dato essenziale: all'integrazione monetarie (seguita di recente da quella bancaria), ed al coordinamento delle politiche di bilancio – in chiave soprattutto di controllo dei limiti di spesa - non ha fatto seguito un serio e pervasivo coordinamento delle politiche fiscali. In altri termini, se da una parte si è tolto, dall'altra non si è restituito.

Il risultato è che gli Stati nazionali non potendo battere moneta, e con i conti pubblici sottoposti a rigidi controlli, *sfogano* le proprie difficoltà nel reperire risorse, sul prelievo fiscale, generando gli effetti distorsivi sopra enunciati, dando la stura ad una concorrenza fiscale sleale e che rischia di diventare incontrollabile. Senza una *condivisione delle basi imponibili* - magari mediante la previsione di imposte comuni - previste, riscosse e gestite a livello centrale europeo, la situazione difficilmente potrà mutare nel breve periodo.

L'opinione prevalente tra gli scienziati delle finanze mostra, che la creazione di un bilancio unico europeo dotato di risorse proprie rappresenterebbe il modo più efficiente di attutire gli *shock asimmetrici*, proponendo un sistema ispirato al *principio dei vasi comunicanti*: all'interno di un sistema economico integrato, le perdite in termini di minore produzione e conseguente minore gettito fiscale all'interno di un comparto, possono essere bilanciate dalla crescita che si verifica in un altro. Nel suo complesso la stabilità del sistema è garantita dalle maggiori entrate del paese in crescita, che permetteranno di finanziare i servizi e le prestazioni sociali anche del paese che si trova in una situazione di decrescita. In questo modo si assiste a un naturale bilanciamento nel lungo periodo, a differenza di quanto avverrebbe se i due mercati considerati fossero in competizione tra loro: in tale

ipotesi il paese in perdita sarebbe costretto a indebitarsi sul mercato internazionale al fine di reperire le risorse per finanziare i propri servizi<sup>1</sup>.

## **1.2. RAGIONI POLITICHE.**

Da quanto visto sin qui, si evince già l'intima connessione che sussiste tra le ragioni economiche e quelle politiche, e che depone in favore di un maggior coordinamento a livello sovranazionale.

Per superare le difficoltà economiche ed evitare i conseguenti effetti negativi, è necessario che l'Unione adotti al suo interno un sistema di stretta collaborazione al fine di centralizzare le politiche fiscali, sia per quanto riguarda il momento pianificatorio e definitorio del prelievo, sia per ciò concerne le decisioni sulle modalità di spesa delle risorse accantonate. Per fare ciò è necessario che siano superate alcune delle anomalie genetiche, insite nell'attuale assetto istituzionale, in quanto, al fine di mettere in comune tali politiche è imprescindibile uno scatto in avanti in termini di rappresentatività, in ossequio alla tradizione pubblicistica, che a partire dalla *Magna Carta Libertatum*, non ha più visto mettere in discussione l'intima relazione esistente tra la rappresentanza democratica ed il potere impositivo.

Sarà opportuno ritornare più avanti sull'effettiva percorribilità, a trattati invariati, di una condivisione delle politiche fiscali, nell'ambito di una competenza che ad oggi è riservata in maniera esclusiva alla sovranità statale; ciò nonostante emerge chiaramente che, se si vuole proseguire il cammino verso una federazione europea, il dibattito su tale punto nodale, non può più essere rimandato.

Una svolta decisa in tal senso rappresenterebbe, senza ogni dubbio, un fattore di crescita nelle coscienze dei cittadini europei, i quali si rivolgerebbero all'Unione non più con il timore reverenziale che si mostra nei confronti di un complesso apparato tecnocrate e burocratico, ma con l'atteggiamento degli elettori che pretendono interventi rapidi in risposta ai problemi della vita quotidiana. Il rapporto fiscale può rappresentare un'occasione per avvicinare il corpo elettorale agli organi di governo europei. Inoltre, se si concentrassero dei poteri impositivi veri e propri in capo alle Istituzioni europee, sarebbe possibile, conseguentemente, gestire una politica di bilancio sociale vera e propria, la quale sino adesso è stata spesso oggetto di mere affermazioni di principio. Come affermato da più parti, solo riconoscendo all'Unione la potestà di imporre tributi propri – e di farlo nel rispetto del principio di democrazia –, si potranno reperire le fonti di finanziamento per politiche sociali comuni; ciò fa emergere in tutta la sua evidenza il collegamento biunivoco esistente tra le politiche sociali e quelle fiscali, laddove le seconde servono a finanziare le prime<sup>2</sup>.

Le critiche di quanti ritengono che questa prospettiva possa portare ad una diminuzione una diminuzione degli *standard* di tutela rispetto a quelli che attualmente sono garantiti dai singoli Stati, sono facilmente superabili, come si avrà modo di dettagliare –. Difatti l'Unione sarebbe chiamata ad imporre una sorta di livello minimo garantito delle prestazioni, in altre parole *un minimo comun denominatore sociale*, incrementabile *in melius* da parte degli ordinamenti nazionale.

---

<sup>1</sup> P. DE GRAUWE 2013, *Economia dell'Unione monetaria*, Il Mulino.

<sup>2</sup> F. GALLO 2013, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva del completamento dell'Unione Europea*, Centro Studi sul Federalismo, in occasione della *Lecture* Altiero Spinelli del 13 Dicembre 2013, in [www.csfederalismo.it/index.php/it/pubblicazioni/lectures/2560-giustizia-fiscale-e-giustizia-sociale-nella-prospettiva-del-completamento-dellunificazione-europea](http://www.csfederalismo.it/index.php/it/pubblicazioni/lectures/2560-giustizia-fiscale-e-giustizia-sociale-nella-prospettiva-del-completamento-dellunificazione-europea)

Un ulteriore effetto benefico derivato sulle finanze pubbliche, è quello di alleggerire gli Stati nazionali di un certo livello di erogazione di prestazioni, il che non significa deresponsabilizzarli, poiché la concorrenza sociale - in questo caso virtuosa - si svolgerebbe al di sopra del livello minimo, ed in un'ottica di miglioramento delle prestazioni. Inoltre non va sottovalutato che una gestione centralizzata di alcuni tributi potrebbe comportare - sempre in conseguenza del *principio dei vasi comunicanti* cui si è accennato - una diminuzione della pressione impositiva complessiva, non fosse altro per la riduzione dei costi nella gestione di imposte, che diverrebbero più semplici e chiare. Così facendo, almeno in alcuni settori, si avrebbe un solo sistema fiscale, al posto di 28 diversi tra loro.

Da quanto detto, già emerge una naturale predilezione per un'impostazione di fondo basata sui principi caratterizzanti il sistema democratico. In ambito fiscale, più che in altri, la prima e l'ultima parola deve spettare ai cittadini (europei). Nella cronaca degli ultimi anni si sono ricevute alcune conferme. Gli organi rappresentativi sono quelli in grado di rispondere in modo più rapido alle richieste dell'opinione pubblica, e lo fanno utilizzando i propri poteri di controllo, di vigilanza e di proposta di soluzioni.

Un primo esempio di un maggior coinvolgimento democratico tra corpo elettorale e Istituzioni, è stato reso evidente dalle modalità di nomina del Presidente della Commissione, le cui sorti, per la prima volta erano legate direttamente alla vittoria di un determinato schieramento politico alle elezioni parlamentari.

Proprio questo legame più stretto, tipico dei sistemi parlamentari, ha probabilmente influito anche nella gestione del soprarichiamato *caso Lussemburgo*, che ha investito il neo eletto Presidente della Commissione, che di quello Stato aveva più volte rivestito il ruolo di primo ministro. I sintomi di un latente processo di *democratizzazione strisciante* si sono palesati nei seguenti termini. L'opinione pubblica, preoccupata per il drenaggio di risorse causato da accordi fiscali poco chiari, ha reagito chiedendo alle Istituzioni di fare chiarezza, e di proporre soluzioni. In un primo momento la questione è stata posta all'attenzione del Parlamento europeo che aveva votato quel presidente, al fine della verifica della permanenza del rapporto di fiducia, tra l'altro a pochissimi mesi dal suo insediamento. La mozione di sfiducia è stata respinta dal Parlamento europeo lo scorso 27 novembre 2014. In un secondo momento, si è deciso di costituire una Commissione speciale ai sensi dell'art. 197 del regolamento del Parlamento al fine di verificare se quanto accaduto in tema pianificazione fiscale dal primo gennaio 1991 in poi, fosse stato coerente con la disciplina degli aiuti di Stato di cui all'art 108 del TFUE. In data 12 febbraio 2015, è stata pertanto costituita una sorta di commissione speciale di *inchiesta*, con un mandato semestrale, con la finalità non solo di verificare quanto fatto sino ad ora, ma anche di offrire raccomandazioni, per modificare la normativa per il futuro. Tutta la sequenza è apparsa interessante innanzitutto per la sensibilità istituzionale dimostrata, ma anche per il tentativo messo in campo dal Parlamento europeo, intenzionato a ribadire il proprio ruolo di controllo e di vigilanza, tipico delle assemblee elettive, andando ad incidere ed in parte a sovrapporsi rispetto all'operato della Commissione, che ha in materia una competenza esclusiva. Il controllo parlamentare per definizione è dotato di una trasparenza maggiore a quella di qualsiasi altro organo: l'aver ribadito tale concetto dimostra la volontà di accendere il faro del controllo democratico su una materia che è di rilievo primario, quale quelle del reperimento delle risorse, che in ultima analisi si riverbera sul corretto funzionamento del mercato. Le conclusioni della commissione parlamentare - previste per questa estate - sono attese con molto interesse, per capire quale sarà il giudizio sul lavoro svolto dalla Commissione negli ultimi decenni, e per capire se troverà avvio una nuova stagione nell'ambito dei rapporti tra i due organi.

La rapidità con cui il Parlamento europeo è stato in grado di offrire una risposta a queste problematiche, dimostra anche come la reattività delle assemblee democratiche sia maggiore rispetto a quella degli organi che operano in rappresentanza dei vertici politici nazionali: le riunioni del

Consiglio europeo e del Consiglio, sono spesso interlocutorie, appaiono votate al compromesso, come dimostrano i laconici comunicati emanati al loro margine, a volte privi di indicazioni operative concrete. Pertanto l'auspicio, è che in materia si assista al più presto all'adozione del metodo sovranazionale, in sostituzione di quello intergovernativo.

In conclusione emerge chiaramente l'esigenza di coordinare le politiche fiscali innanzitutto per eliminare i fenomeni di *dumping* fiscale e sociale, di *transfer pricing*, ed in definitiva di tutte le manovre tendenti ad alimentare il *turismo fiscale*, nella consapevolezza che la cd *concorrenza fiscale dannosa* risulta ledere non solo il corretto funzionamento del mercato, ma anche una sana ed equa gestione delle politiche sociali.

Un fisco europeo non potrebbe che fondarsi su istituzioni democraticamente elette, al fine di consentire il controllo sull'utilizzo delle risorse, e la presa di coscienza da parte dei cittadini europei di un senso di appartenenza effettivo ad una istituzione statale, seppur di rango sovranazionale, della quale poter condividere le finalità redistributive. La creazione di un rinnovato spirito sociale europeo potrebbe con sé la creazione di un concetto di giustizia sociale sovranazionale.

L'attualità di questa riflessione si basa sulla constatazione che nei periodi di crisi, soprattutto di così lunga durata, di solito sono fiaccate anche le resistenze più strenue poste a tutela degli interessi meramente nazionali. In questi periodi, l'opinione pubblica e le istituzioni nazionali sono più inclini al cambiamento, in quanto disposte a tutto, pur di superare la stagnazione e la crisi occupazionale.

## **2. LA VIA PERCORRIBILE A TRATTATI INVARIATI: LA FISCALITÀ COME COROLLARIO DELLA CONCORRENZA.**

Dopo aver sommariamente richiamato alcune delle ragioni principali che depongono in favore della attuazione di una Unione fiscale, e nella consapevolezza che ogni passo in tal senso richieda l'utilizzo degli strumenti tipici della democrazia rappresentativa, è necessario passare in rapida rassegna l'attuale sistema delle fonti, al fine di verificare per capire quali interventi siano possibili a normativa invariata, anche alla luce dell'evoluzione cui si è assistito con il Trattato di Lisbona.

L'art. 5 del TUE stabilisce che l'Unione, in virtù del principio di attribuzione, ha una competenza solo laddove le sia stata attribuita: tutto ciò che non le è espressamente consentito, resta nella competenza degli Stati, seppur con il temperamento proveniente dai principi generali di sussidiarietà e di proporzionalità. Pertanto il primo dato inconfutabile è che allo stato attuale non è prevista una competenza fiscale in capo all'Unione. Infatti, tale materia non è richiamata, né tra le materie di competenza esclusiva di cui all'art. 3 TFUE, né tra quelle di competenza concorrente ai sensi del successivo art. 4 TFUE, né tantomeno tra le materie oggetto di una azione di completamento, elencate all'art. 6 TFUE.

Le norme fiscali sono prese in considerazione in maniera esplicita al Capo II del Titolo VII tra le “*norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*”. Il quadro che emerge mostra un insieme di norme dettate con l'intento primario di evitare le storture che deriverebbero da una errata gestione delle politiche nazionali, piuttosto che tese a dotare l'Unione degli strumenti idonei a costruire un sistema comune. È il mercato, il vero *dominus*, e per la sua tutela e la sua salvaguardia, è possibile consentita ogni misura correttiva.

In definitiva sono vietate tutte le discriminazioni arbitrarie o le restrizioni dissimulate che possano causare indiretti aiuti alle produzioni nazionali: in tale ottica è consentita una certa armonizzazione, nella misura in cui questa “*sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il*

*funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*” (art. 113 TFUE), vincolata alla procedura dell’unanimità.

Nulla è detto con riguardo alle imposte dirette, la cui rilevanza può essere evinta solo implicitamente, facendole rientrare tra quelle materie che sono oggetto di un “*ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che abbiano un’incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno*” (art. 115 TFUE), sempre sottoposte alla regola dell’unanimità, perché il procedimento generale di riavvicinamento ex art 114 TFUE - che richiederebbe la sola procedura legislativa ordinaria - esclude espressamente al suo paragrafo secondo, proprio la materia fiscale.

Da queste prime osservazioni è possibile trarre qualche spunto di riflessione dal quadro normativo succintamente disegnato.

È fuori discussione che la disciplina dei Trattati enfatizzi il dogma *assiologico* del mercato, stabilendo che l’Unione possa predisporre tutti i rimedi necessari al fine di garantirne una piena tutela. Per fare ciò si avvale del riparto di materie, che è un sistema che *tende* a una chiara classificazione delle funzioni. Come accade in ogni ordinamento, la ripartizione per competenze va letta in una prospettiva diacronica, e non è esente critiche: l’ampiezza delle categorie muta nel tempo, si evolve e si adatta alla realtà sociale ed economica; il fenomeno si enfatizza laddove si riferisca ad un concetto ampio e dai confini labili quali quello di *mercato*.

Da un lato, tale consapevolezza emerge dalla lettura dei Trattati, poiché sono continui i richiami alle clausole di chiusura, che permettono di colmare eventuali lacune di tutela, ogni qualvolta la disciplina di una materia possa andare in via indiretta a ledere proprio gli interessi del mercato, ma sempre in subordine a una verifica in ordine alla coerenza della misura stessa rispetto alle finalità dell’Unione. Dall’altro lato, l’impianto delineato rimane coerente con la struttura di un’associazione di Stati che si spogliano solo di determinate competenze, poiché si riscontrano numerosi rinvii a politiche di cooperazione, di collaborazione, ma si propugna una strenua resistenza affinché esse non sfocino in vere e proprie *armonizzazioni*. I richiami in tal senso sono numerosi<sup>3</sup>.

A governare il fenomeno è sotteso un generale principio di coerenza, sancito anche dall’art. 7 TUEF che stabilisce che “*L’Unione assicura la coerenza tra le sue varie politiche e azioni, tenendo conto dell’insieme dei suoi obiettivi e conformandosi al principio di attribuzione delle competenze*”.

Un esempio emblematico della tecnica legislativa utilizzata in sede europea, lo si può rinvenire in tema tutela del “Capitale e Pagamenti” come disciplinati nel Capo IV del Titolo IV TFUE. È possibile comprendere lo schema alla base del continuo bilanciamento tra, i principi generali la cui salvaguardia è stata affidata all’Unione, ed il rispetto degli ambiti lasciati alla normativa nazionale. La libera circolazione del capitale assume una particolare rilevanza proprio alla luce della maggiore volatilità di tale fattore rispetto agli altri (persone e servizi), come ricordato in apertura. L’art. 63 TFUE vieta ogni tipo di discriminazione nei confronti dei movimenti di capitali; l’art. 65 TFUE afferma al primo paragrafo che ciò non esclude la legittimità né di una disciplina tributaria nazionale che effettui delle distinzioni tra soggetti residenti in luoghi diversi, o che collochino i loro capitali in tali luoghi, né tantomeno di quelle poste a tutela delle violazioni della normativa interna, con particolare riguardo a quelle del settore fiscale. Il paragrafo terzo si preoccupa di ribadire che tali misure derogatorie, comunque non dovranno violare il principio di *non*

---

<sup>3</sup> Si vedano a livello esemplificativo gli artt. 149 (occupazione), 151 (politiche sociali), 165 (istruzione), 166 (formazione professionale), 167 (sviluppo delle culture), 168 (sanità pubblica), 173 (politiche industriali), 189 (ricerca, sviluppo tecnologico e spazio), 195 (turismo), 196 (protezione civile), nei quali si prospettano forme di *cooperazione*, ad esclusione di qualsiasi forma di *armonizzazione*.



*discriminazione*, né creare limiti alla libera circolazione, in coerenza con quanto affermato all'art 63. Le uniche limitazioni previste sono quelle richiamate nel successivo paragrafo 4 e riguardano i rapporti con gli Stati terzi, solo per periodi determinati, subordinatamente ad un attento vaglio operato dalla Commissione o del Consiglio, che vigileranno sulla coerenza della deroga rispetto agli obiettivi dell'Unione ed alla compatibilità con il buon funzionamento del mercato interno.

Questo incessante rincorrersi di *limiti e contro limiti*, che rinviano a norme europee che stabiliscono principi generali solo in parte derogabili, da parte di norme nazionali, che comunque devono essere sottoposte ad una verifica di coerenza, mediante un intervento autorizzatorio da parte di una delle Istituzioni, dimostrano che il confine di competenza, anche nelle ipotesi in cui essa è di tipo esclusivo, non è può essere così nitido, quanto meno se considerato in astratto. Pertanto si aprono ampi spazi all'interpretazione, sulla base delle contingenze economiche, ed in virtù dei rapporti di forza che sono presenti in determinato momento storico.

Alla luce di quanto detto, *quid iuris* sulla cooperazione fiscale?

Il legislatore europeo, animato da uno spirito spiccatamente pragmatico, è riuscito a ritagliarsi un certo margine di manovra, rispettoso del principio di legalità, sotto l'egida del vigente principio di attribuzione. Sfruttando la debolezza derivante da un riparto di competenza non sempre nitido, è riuscito a trasformarlo in un'opportunità di intervento.

Sono le ragioni economiche a legittimare l'intervento in ambito tributario, in quanto la pianificazione fiscale aggressiva, l'evasione fiscale, l'elusione fiscale, il *transfer price*, falsano la concorrenza, portano a comportamenti scorretti, ledono il mercato, ed in ultima analisi si scontrano con i principi fondamentali dell'Unione. E gli effetti non si limitano al funzionamento del mercato, ma si espandono a macchia d'olio su gli altri settori primari: la perdita di gettito fiscale ha ricadute dirette sulla politica sociale, e sulla coesione economica e sociale. Ecco perché la fiscalità diventa un corollario della concorrenza, a maggior ragione in un quadro in cui gli Stati nazionali per un verso sono privati dell'autonoma gestione della politica monetaria, e per un altro verso sono sottoposti a fronteggiare rigidi vincoli di spesa, in un medio periodo di stagnazione.

La competenza in materia viene costruita in via indiretta facendo leva su tutte le norme che evocano una coerenza tra l'operato degli Stati e quello dell'Unione. Si pensi all'art. 5 TFUE che richiede agli Stati membri di coordinare le proprie politiche economiche nell'ambito dell'Unione, lasciando al Consiglio l'adozione degli indirizzi generali cui attenersi, e lo stesso coordinamento è previsto in tema di politiche occupazionali e sociali. In quest'ottica, il coordinamento delle politiche fiscali assume un ruolo essenziale per il raggiungimento degli obiettivi principali dell'Unione, pertanto è necessario un intervento correttivo ogni qualvolta un singolo Stato, pur nella piena autonomia delle sue prerogative, rischi col proprio operato di minare il comune cammino europeo.

Le Istituzioni europee hanno dato dimostrazione di avvallare questa lettura, come si evince dai numerosi provvedimenti che negli ultimi anni sono stati approvati in materia, i quali ogniqualvolta sono chiamati a dettare una disciplina il riavvicinamento delle legislazioni fiscali in specifici settori, richiamando come base normativa o l'art. 113 TFUE quando si tratta di imposte indirette, oppure l'art. 115 TFUE quando si tratta di imposte dirette, i quali in maniera parallela autorizzano il Consiglio ad adottare all'unanimità le misure necessarie a salvaguardare *l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno evitando le distorsioni di concorrenza*<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> In tal senso hanno disposto ad esempio: la Proposta di Direttiva del Consiglio concernente una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, Bruxelles, 16.3.2011 COM(2011) 121 definitivo, 2011/0058; la Direttiva (Ue) 2015/121 del Consiglio del 27 gennaio 2015 che modifica la direttiva 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nelle quali si richiama l'art. 115 TFUE; la Decisione della Commissione del 22 ottobre 2013 che istituisce il gruppo di esperti della Commissione sulla tassazione dell'economia digitale (2013/C 316/07), nella quale si richiamano gli artt. 113 e 115 TFUE.

Pertanto si comprende come le politiche fiscali siano intimamente connesse al corretto funzionamento del mercato.

### **3. CENNI SULLO STATO DELL'ARTE DEL "DIRITTO FISCALE EUROPEO".**

In questa sede non è possibile realizzare un'analisi compiuta di quanto realizzato negli ultimi anni in tema di diritto fiscale europeo, pertanto sarà opportuno richiamare solo alcuni degli esempi più recenti e significativi, al fine di vedere confermato quanto affermato sino ad ora. Da questi brevi cenni sarà possibile evincere alcune conferme sul *modus operandi* del legislatore europeo in tema di cooperazione, ed in particolar modo, dell'approccio in chiave *filo-concorrenziale* offerto alla trattazione dei problemi fiscali.

In tema di proposte legislative - pur se ancora *in itinere* - si possono elencare le questioni concernenti, la *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB), e l'Imposta sulle Transazioni Finanziarie (ITF).

La prima consiste in un'iniziativa tesa ad introdurre una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – CCCTB): è stata formalizzata con la Proposta di Direttiva 121-2011, prevede delle regole comuni per il calcolo della base imponibile delle società di tutte le dimensioni, che abbiano sedi principali o secondarie in diversi paesi dell'Unione, al fine di permettere una più semplice ripartizione del carico fiscale nei singoli Stati. In questo modo sono valorizzate le due esigenze: da un parte le imprese possono spontaneamente decidere di affidarsi ad un unico sistema di calcolo consolidato che tenga conto di tutti i profitti e di tutte le perdite ovunque realizzate, mentre dall'altra parte ogni Stato resta pienamente sovrano in ordine alla decisione della aliquota da applicare, alla quota parte di reddito prodotto sul proprio territorio.

I vantaggi per le società sono misurabili in termini di ingenti risparmi di costi amministrativi e di gestione, poiché una volta effettuata l'opzione per il regime CCCTB esse utilizzeranno un solo sistema di calcolo della base imponibile, e si interfaceranno ad un Unico Sportello fiscale europeo; inoltre in questo modo sarà consentito loro di poter compensare anche le perdite realizzate nei diversi paesi, mediante la consolidazione dei bilanci. Questo sistema dovrebbe giovare anche alle PMI (piccole e medie imprese), consentendo loro un accesso meno gravoso al mercato transfrontaliero degli scambi.

L'armonizzazione dovrebbe interessare solo il calcolo della base imponibile e non dovrebbe incidere sulla redazione dei bilanci. Gli Stati membri dal canto loro, manterranno le stesse regole di contabilità nazionali ed il precedente livello di tassazione.

I vantaggi per l'Unione si dovrebbero concretizzare in una migliore coerenza dei regimi fiscali nazionali, raggiungibile mediante l'eliminazione degli ostacoli al perfezionamento del mercato unico, con effetti positivi in termini di stimolo alla crescita ed incremento in termini di posti di lavoro, in coerenza con la strategia Europa 2020. Si stima inoltre che la CCCTB ridurrà anche il ricorso alla pianificazione fiscale aggressiva, con conseguenze positive in termini di riduzione del contenzioso in materia.

La proposta in questione, datata 16 Marzo 2011, ha ricevuto nel 2012 l'approvazione con emendamenti da parte del Parlamento europeo, ma ad oggi è ancora in corso l'iter legislativo. Si segnala che alcuni Parlamenti nazionali - tra i quali figurano anche dei paesi che presentano aliquote

societarie ridotte<sup>5</sup> - hanno espresso in tale sede un parere negativo per violazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità nel quadro del Protocollo n. 2.

Con riguardo al secondo esempio, la realizzazione di un'Imposta sulle Transazioni Finanziarie (ITF) è stata oggetto della Proposta di Direttiva n. 71-2013. La lunga gestazione di questa proposta – che non si è ancora conclusa - è degna di essere richiamato, in quanto è emblematica dei primi segni di cedimento del principio dell'unanimità in tema di cooperazione fiscale.

L'attuale progetto di direttiva prendeva avvio da una proposta di modifica della direttiva 2008/7/CE del 28 settembre 2011. Nel contesto della lunga crisi che a partire dal 2007 ha interessato l'economia globale, l'opinione pubblica aveva iniziato ad identificare il settore finanziario come una delle cause principali; i numerosi salvataggi di istituti di credito avevano fatto crescere tale percezione, pertanto i contribuenti dell'unione chiedevano di porvi rimedio, istituendo un tributo il cui gettito, andasse a pareggiare i conti con gli effetti negativi generati. In favore dell'istituzione di questo tributo a livello europeo deponiva anche la constatazione che la volatilità intrinseca dei capitali finanziari, si sarebbe potuta neutralizzare solo mediante il coordinamento degli interventi; in caso contrario, si sarebbe generato il caos tra le normative nazionali disomogenee, con l'ulteriore risultato di favorire la fuga dei capitali verso i paesi che si fossero opposti alla adozione dell'ITF.

Mentre alcuni Stati avevano iniziato a prendere iniziative in ordine sparso (tra cui la Francia e l'Italia) adottando normative specifiche, la trattativa in sede europea per un provvedimento comune aveva iniziato a vacillare, a causa dell'opposizione di alcuni membri (tra i quali spiccavano il Regno Unito e l'Irlanda) intenzionati a sabotare il raggiungimento dell'unanimità richiesta dall'art. 113 TUE. A questo punto gli Stati più determinati hanno richiesto, nel rispetto dei Trattati, l'adozione della procedura di cooperazione rafforzata ai sensi degli artt. 326 e ss. TFUE, superando l'*impasse*.

Risultano evidenti sia la centralità dell'ITF in chiave anche di regolazione dei mercati, così come è chiaramente comprensibile l'opposizione strenua degli Stati che rappresentano i mercati di riferimento per le transazioni stesse. In quest'occasione è emersa la volontà decisa di 11 Stati membri<sup>6</sup> di proseguire con una misura che, oltre agli effetti positivi in chiave di semplificazione e maggior controllo, ha indubbi meriti di giustizia sociale andando a scaricare sugli operatori economici, e sugli speculatori, parte dei costi che essi stessi generano. E non solo: il progetto iniziale stabiliva che il gettito generato dall'ITF confluisse nel bilancio dell'Unione, come entrata propria. In definitiva la proposta ha cercato di superare un'ottica meramente campanilistica, dotando l'ITF non solo della funzione *europea* di misura di correzione delle storture del mercato, ma anche di alcune delle funzioni tipiche di un'imposta nazionale, quali ad esempio quella di redistribuzione delle risorse, e quella di incoraggiamento di comportamenti virtuosi.

In altri termini, l'istruttoria della Commissione, in continuità con la sua precedente proposta del 2008, ha riconosciuto che anche l'attuale cooperazione rafforzata tende al triplice risultato: di superare la frammentazione del trattamento fiscale dei servizi finanziari evitando il proliferare di un numero sempre maggiore di differenti discipline nazionali; di disincentivare gli investimenti speculativi che sono improduttivi di reale benessere per la collettività; ed infine di porre a carico degli operatori non virtuosi gli oneri di correzione del sistema.

---

<sup>5</sup> Sono giunti pareri negativi dal Parlamento bulgaro, dalla Camera dei deputati irlandese, dal Parlamento maltese, dalla Camera dei deputati dei Paesi Bassi, dalla Dieta polacca, dalla Camera dei deputati rumena, dal Parlamento slovacco, dal Parlamento svedese e dalla Camera dei comuni del Regno Unito.

<sup>6</sup> Gli Stati aderenti sono: Belgio, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Austria, Portogallo, Slovenia e Slovacchia.

Per raggiungere quest'obiettivo si stabilisce che la tassazione debba ispirarsi primariamente al *principio di stabilimento*, colpendo il bene laddove lo stesso viene goduto ed usufruito, mentre il *principio di emissione* rimane come criterio residuale. Ciò sarà reso possibile fissando il presupposto d'imposta, nella compravendita imponibile, da parte delle giurisdizioni all'interno delle quali sarà applicata l'ITF: vale a dire che la tassazione scatterà laddove il soggetto passivo appartenga ad una delle parti aderenti all'ITF. Questa previsione ha fatto subito scattare la contrarietà di alcuni dei paesi che si erano posti al di fuori della cooperazione rafforzata. E la loro opposizione non si è limitata all'inerzia.

A quest'aspetto si ricollega un ulteriore elemento di riflessione che dimostra quanto questo *modus operandi* sia potenzialmente dirompente, laddove si tenti di superare il dogma dell'unanimità mediante un modello di Europa a più velocità.

All'indomani dell'autorizzazione da parte della Commissione alla prosecuzione della cooperazione rafforzata, il Regno Unito e l'Irlanda del Nord hanno impugnato la decisione dinanzi alla Corte di Giustizia lamentando che, per come strutturata, l'ITF avrebbe finito col produrre effetti extraterritoriali, e con ricadute sugli Stati non aderenti, violando gli artt. 327 e 332 TFUE. La Corte ha respinto le censure proposte, facendo salva la cooperazione, affermando che la ricostruzione lamentata dai ricorrenti non era conferente, in quanto si basava su argomenti che prescindevano dalla decisione autorizzativa<sup>7</sup>. In altre parole la Corte rileva che in questa fase di giudizio l'oggetto della controversia verte sulla legittimità della procedura di cooperazione rafforzata, e non sulle modalità di attuazione delle stesse, che semmai potranno essere oggetto di un successivo giudizio, qualora saranno adottate. Di contro i ricorrenti hanno, precorrendo i tempi, criticati i possibili criteri di attuazione della cooperazione stessa, che ad oggi ancora non sono stati adottati. Pertanto la Corte non si è espressa – in quanto non è stata messa in condizione di farlo – sul merito dell'iniziativa, lasciando aperta la strada ad un probabile nuovo ricorso, sulla base di quesiti più centrati una volta che la cooperazione avrà preso forma<sup>8</sup>.

Le considerazioni sulla vicenda sarebbero molteplici: se da una parte è apprezzabile la caparbia degli undici Stati cooperanti, nel voler proseguire su un percorso tortuoso quanto virtuoso, segno anche dell'erosione del principio dell'unanimità, dall'altra si auspica che iniziative così importanti possano in futuro godere di un consenso più ampio.

---

<sup>7</sup> Sentenza C-209/13, del 30 aprile 2014.

<sup>8</sup> Su tale aspetto la sentenza chiarisce ha chiarito quanto segue:

“33- In secondo luogo, si deve sottolineare che, nell'ambito di un ricorso di annullamento diretto contro una decisione del Consiglio che, come la decisione impugnata, ha ad oggetto l'autorizzazione di una cooperazione rafforzata sulla base dell'articolo 329 TFUE, il sindacato della Corte verte sulla verifica della validità in sé di tale decisione alla luce, in particolare, delle disposizioni – contenute all'articolo 20 TUE nonché agli articoli da 326 TFUE a 334 TFUE – che definiscono i presupposti sostanziali e procedurali di concessione di una simile autorizzazione.

34- Tale sindacato non dev'essere confuso con quello esercitabile, nell'ambito di un ulteriore ricorso di annullamento, nei confronti di un atto adottato a titolo di attuazione della cooperazione rafforzata autorizzata.

36- Orbene, è necessario rilevare che la decisione impugnata mira ad autorizzare undici Stati membri a instaurare tra loro una cooperazione rafforzata ai fini dell'istituzione di un sistema comune di ITF, nel rispetto delle pertinenti disposizioni dei Trattati. I principi di imposizione contestati dal Regno Unito, invece, non rappresentano affatto elementi costitutivi di tale decisione. Infatti, da un lato, il «principio della controparte» corrisponde a un elemento della proposta del 2011 menzionata al punto 6 della suddetta decisione. Dall'altro, il «principio del luogo di emissione» è stato formulato per la prima volta nella proposta del 2013.”

In ordine alle tempistiche relative alla conclusione del complesso *iter* di approvazione, si rileva che gli undici Stati in una comunicazione congiunta del 27 gennaio 2015 hanno assunto l'impegno di concludere l'iter di approvazione entro il 1° gennaio 2016.

Il quadro normativo richiederebbe di richiamare anche altre iniziative.

In primo luogo vi sono quelle relative all'esenzione dalle ritenute alla fonte, dei dividendi e delle altre distribuzioni di utili, pagati dalle società figlie alle proprie società madri, al fine di eliminare la doppia imposizione in capo alle società madri. La disciplina è contenuta nella Direttiva 2011/96/UE, recentemente ritoccata dalle direttive 2015/121 del 27 gennaio 2015.

In secondo luogo può richiamarsi quanto previsto dalla Raccomandazione della Commissione del 15 dicembre 2011 relativa alle misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni.

In terzo luogo, si richiami l'importante direttiva 2011/16/UE relativa allo scambio automatico ed obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, che è stata già oggetto di modifica da parte della Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, e che dopo appena tre mesi, in data 18.3.2015 è tornato nuovamente al centro del dibattito, in seguito ad una nuova proposta di modifica (n. 135-2015). Questo è il segno tangibile che il settore dello scambio di informazioni tra autorità fiscali è tra quelli che attualmente è al centro dell'attenzione delle Istituzioni, proprio al fine di andare a colpire le pratiche relative ai *ruling* preventivi transfrontalieri e agli accordi sui prezzi di trasferimento, oggetto di analisi di quella Commissione parlamentare speciale di recente formazione.

#### **4. IL RUOLO DEI PARLAMENTI NELLA CREAZIONE DELL'UNIONE FISCALE.**

Dal quadro generale che si è tentato di delineare, risulta evidente che il ruolo dei Parlamenti (europeo e nazionali) riveste una posizione del tutto preminente nell'attuale scacchiere istituzionale dell'Unione, sia in generale, e soprattutto nel percorso di integrazione fiscale e tributaria. Ciò si pone in coerenza con quella crescente richiesta di democrazia più volte richiamata. L'argomento è stato toccato in tutte le sessioni di questo Convegno, in quanto rappresenta il filo conduttore della ricerca.

Si può anticipare, che un quadro definitivo sul nuovo ruolo delle assemblee rappresentative all'interno del sistema della *governance* europea, potrà essere tratto con maggiore precisione, dalla lettura dei risultati della ricerca che sono in fase di ultimazione. In quella sede si potrà saggiare il grado di attuazione dei Protocolli 1 e 2 del Trattato di Lisbona, e conseguentemente il livello di interazione raggiunto tra il centro e la periferia nel procedimento legislativo, mediante una analisi dettagliata del grado di recepimento all'interno di ogni Stato membro, delle procedure di partecipazione sia nella fase ascendente che in quella discendente. Sempre in quella sede sarà possibile saggiare il reale grado di partecipazione delle singole Assemblee nel percorso di integrazione europea e valutare il coefficiente di partecipazione, sulla base degli strumenti normativi adottati.

Non resta che limitarsi in queste sede a qualche considerazione generale sulle motivazioni che propendono nella direzione di una integrazione fiscale sotto l'egida delle Assemblee rappresentative, sintetizzate nel principio del "*no taxation without representation*".

Con il Trattato di Lisbona è stato inaugurato un rapporto tra assemblee basato indubbiamente su intensa dialettica che avviene tra i Parlamenti nazionali ed il Parlamento europeo.

Si è già accennato al fatto che il Parlamento è l'organo che in virtù dei suoi poteri di vigilanza, è in grado di intervenire con maggiore trasparenza nelle questioni che necessitano di un

dibattito aperto e condiviso, come sta accadendo ad esempio per la questione relativa ai *ruling* internazionali, originatasi dal caso Lussemburgo. Di tale circostanza si trova conferma anche mediante la lettura delle crescenti interrogazioni parlamentari che sono depositate in sede europea, con l'obiettivo di focalizzare l'attenzione sulle questioni fiscali; spesso tali strumenti sono utilizzati per trovare una soluzione sovranazionale ad alcune anomalie che colpiscono gli ordinamenti nazionali<sup>9</sup>. In queste occasioni, di solito la Commissione è chiamata in causa per dare risposte su presunte violazioni nazionali a danno della corretta cooperazione fiscale: essa si generalmente si trova a rispondere dovendo negare la possibilità di un proprio intervento attivo, in mancanza di una competenza specifica, ma non perde comunque occasione di ribadire che devono ritenersi vietati tutti i comportamenti lesivi del corretto funzionamento del mercato, o che siano in qualche misura discriminatori, e che pertanto è in suo potere vietare ogni intervento che contrasti con tali principi.

Si può giungere al riconoscimento del ruolo privilegiato che i Parlamenti devono svolgere in questo ambito, attraverso due percorsi alternativi: da una parte riconoscendo la loro valenza storica e funzionale, e dall'altra, constatando – *a contrario* – l'inadeguatezza degli altri percorsi alternativi limiti che emergono dall'utilizzo degli altri percorsi ipotizzabili. In altre parole la legittimazione primaria dei parlamenti nella direzione del percorso che porta all'Unione fiscale va loro riconosciuta in via diretta poiché l'imposizione tributaria non può prescindere da una autorizzazione democratica da parte degli elettori-soggetti passivi, ed in via indiretta, perché tutti gli altri sistemi sperimentati hanno dimostrato di essere deficitari.

Volendosi rapidamente soffermare sulle possibili alternative, che in parte sono ancora seguite, la riflessione potrà riferirsi ai seguenti modelli, ognuno dei quali ha caratterizzato una determinata epoca storica: il modello intergovernativo, il modello giurisdizionale, il modello amministrativo, ed infine il modello di *soft law*. Ognuno di essi trova oggi una parziale applicazione.

Sulle ragioni che giustificherebbero l'abbandono, o quanto meno il superamento del modello intergovernativo, non è possibile soffermarsi compiutamente visto l'ampissimo dibattito e la complessità che caratterizzano il tema. In sintesi tale forma di collaborazione, si è rivelata fondamentale per avviare il percorso di condivisione europea, ma si ritiene che in una fase successiva, debba cedere il passo ad una interazione più stretta. Basti ricordare che molti ritengono che, con il Trattato di Lisbona sia stato ormai costituzionalizzato il modello sovranazionale, che ciò imponga un controllo democratico e di *accountability* nei confronti di ogni decisione che si intende adottare<sup>10</sup>.

La gestione delle politiche pubbliche collegate al mercato comune sembra tendere sempre di più al metodo sovranazionale, mentre le ragioni principali della crisi del sistema attuale sono – da parte di alcuni - imputate al mantenimento del doppio binario. Indipendentemente dalla *forma di governo* che, al fine di superare lo schema attuale, si prediligesse per il futuro dell'Unione Federale (presidenziale o parlamentare), restano sul campo i problemi causati da un modello, quello intergovernativo, che privilegia il compromesso e che si scontra costantemente con il potere di veto, e con l'assenza di un vera legittimazione delle decisioni. In altre parole c'è la necessità di agire su un piano teorico differente, affinché l'interesse dell'Unione non sia più la mera sommatoria degli interessi nazionali, ma ne rappresenti la sintesi. Queste considerazioni, che sono riferite in via generale alla possibile evoluzione dell'architettura istituzionale dell'Ue, sono ancora più pregnanti

---

<sup>9</sup> Si vedano ad esempio: E-004482/14, to the Commission Marc Tarabella (S&D) (10 April 2014) Atti C 377 / 265 Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 23.10.2014; E-003242/14 a la Comisión Willy Meyer (GUE/NGL) (19 de marzo de 2014) C 335 / 199 Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 25.9.2014; P-002459/14 alla Commissione Fabrizio Bertot (PPE) (4 marzo 2014); E-001348/14 to the Commission Bendt Bendtsen (PPE) (10 February 2014).

<sup>10</sup> S. FABBRINI – S. MICOSSI, Una proposta istituzionale per l'Europa: legittimazione ed efficienza, in [www.aspeninstitute.it/aspensia-online/article/una-proposta-istituzionale-1%E2%80%99europa-legittimazione-ed-efficienza](http://www.aspeninstitute.it/aspensia-online/article/una-proposta-istituzionale-1%E2%80%99europa-legittimazione-ed-efficienza)

quando si passi al piano specifico della cooperazione fiscale, laddove i limiti maggiori discendono proprio dal mantenimento di una competenza esclusiva degli Stati, che pretende un previo accordo unanime, e che in ultima analisi rischia di essere strumentalizzato a fini protezionistici.

Il modello giurisdizionale d'altro canto ha l'indubbio pregio di ricondurre ad equità le situazioni difformi, eliminando le diseguaglianze, combattendo la discriminazione, ed imponendo una interpretazione uniforme. La giurisprudenza della Corte di giustizia offre un supporto importante, costituito dalla certezza del diritto europeo, garantendo una coerenza sistemica, basata su un bilanciamento d'interessi, che è sempre teso a verificare che le norme nazionali non si pongano in contrasto con i principi del libero mercato e del rispetto della concorrenza. Forse quello che è il suo maggior pregio, potrebbe anche rappresentarne il limite più pericoloso, poiché il solo ricorso al bilanciamento potrebbe portare a ritenere recessivi alcuni valori altrettanto primari in ambito sociale. Il rischio – concreto – è che si possa tendere a un abbassamento del livello di tutela<sup>11</sup>.

Il modello amministrativo è uno di quelli che, in ambito di collaborazione fiscale, ha mostrato la maggiore vivacità. La direttiva 16 del 2011 e le relative modifiche (ma anche le successive proposte emendative) dimostrano che si è radicata la profonda convinzione per cui una più efficace lotta ai fenomeni evasivi ed elusivi debba passare attraverso una migliore e più rapida circolazione delle informazioni. In questa prospettiva sono stati elaborati e sviluppati specifici programmi tesi alla formazione di personale, ed al miglioramento dell'interscambio di esperienze, oltre che di dati fiscali: si ricordino in tale ambito i programmi *Fiscalis* e *Dogana*, entrambi rinnovati per l'arco temporale 2014-2020<sup>12</sup>. Il limite di questo modello, rientrando nelle competenze di cui all'art. 6 lett. g) TFUE, è relativo al suo rango normativo secondario, che pertanto non permette in tale ambito di programmare obiettivi di politica fiscale, né di fornire indicazioni su finalità primarie da raggiungere, ma consente solo di massimizzare gli sforzi a legislazione vigente.

Infine un cenno merita il modello di *soft law*, tipico esempio di collaborazione spontanea, dettata dalla necessità di superare le divergenze mediante la ricerca di una base comune; una collaborazione spesso praticata al ribasso, che rifugge tutto ciò che è diverso, concentrandosi solo su ciò che accomuna. È indubbiamente un sistema molto utile nelle fasi di avviamento della cooperazione, ma è incapace di far compiere il salto di qualità richiesto in una dimensione federale, soprattutto perché è privo di vincolatività, in quanto sprovvisto di strumenti coercitivi. Il caso più recente è rappresentato dal Codice di Condotta sulla tassazione delle imprese inaugurato nel 1997, che oggi sembra aver esaurito la sua spinta propulsiva.

È per tutte queste ragioni che il modello parlamentare sembra in grado di proporsi come il protagonista indiscusso, capace di superare le criticità di ognuno dei singoli schemi richiamati: rispetto al modello intergovernativo appare capace di coniugare la più ampia condivisione sia nella fase del dibattito che precede l'adozione di un provvedimento – grazie all'ampia condivisione che usualmente accompagna il dibattito parlamentare –, sia nel momento dell'approvazione delle norme, che avverrebbe a maggioranza – seppur in alcuni casi qualificata -. In questo modo si potrebbe assistere alla creazione di schieramenti trasversali, capaci di andare al di là della mera difesa degli interessi particolari dei singoli Stati, potendosi attendere risposte più celeri ai problemi, una volta

---

<sup>11</sup> In tema di diritti sociali si vedano le sentenze Viking dell'11 dicembre 2007, in C-438/05, e Laval Sentenza 18 dicembre 2007, in C-34 1/05. Per una analisi più dettagliata si rinvia a B. BRANCATI 2015, Il bilanciamento tra diritti sociali e libertà economiche in Europa, Un'analisi di alcuni importanti casi giurisprudenziali, a cura del Servizio Studi della Corte Costituzionale.

<sup>12</sup> Gli scopi dichiarati sono quelli di migliorare il corretto funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno rafforzando la cooperazione tra i paesi partecipanti, le loro autorità fiscali e i loro funzionari, mediante ad es: seminari e *workshop*, controlli bilaterali o multilaterali, visite di lavoro organizzate, cooperazione strutturate, a carattere non permanente, studi e ricerche, progetti di comunicazione, ed ogni altra attività a sostegno degli obiettivi generali.

abbandonata la morsa paralizzante della approvazione all'unanimità, la quale sta dando i primi di segni di cedimento, come si è visto in tema di transazioni finanziarie.

Rispetto al modello giurisdizionale, quello parlamentare è capace di intervenire prima che i problemi si generino, favorendo un bilanciamento di interessi a monte e non solo a valle, offrendo così agli operatori un sistema normativo più strutturato, svincolato dalla regola legata al singolo specifico.

Con riguardo alla collaborazione amministrativa, la superiorità è innanzitutto nel rango gerarchico delle fonti prodotte, poiché l'adozione di norme primarie imporrebbe prima un maggior coinvolgimento dei singoli Parlamenti nazionali (nella fase ascendente e discendente), ma anche un più stringente condizionamento degli altri provvedimenti che con i primi dovessero avere qualche interferenza.

Infine è di tutta evidenza la necessità di abbandonare il sistema della collaborazione spontanea, mediante strumenti non vincolanti, che non si addicono più ad una fase come quella attuale, in cui la collaborazione ha ormai raggiunto livelli di pervasività tali, per cui il ritorno a meccanismi di *soft law* rappresenterebbe una inaccettabile involuzione.

## **5. LE CONSEGUENZE DELLA SCELTA DEL MODELLO PARLAMENTARE.**

In conclusione, si è visto come, a legislazione vigente, i margini per una politica unitaria dell'Unione in ambito fiscale e tributario, sono limitati: gli interventi principali realizzati sino adesso, sono stati consentiti nella misura in cui ciò, si sia dimostrato necessario alla salvaguardia del mercato unico e della concorrenza.

Le ragioni economiche e politiche che depongono in favore di un rafforzamento in tal senso, con la previsione di specifiche competenze in materia, sono numerose. Ad esempio si possono richiamare sia gli insegnamenti provenienti dalle criticità emerse nella gestione delle crisi economiche e finanziarie degli ultimi anni, sia la richiesta di legittimazione popolare che ormai pervade e caratterizza il cammino federale dell'Unione.

In tale percorso, la necessità di mettere in comune almeno una parte delle politiche fiscali, appare ineludibile; così come appare scontato che una tale evoluzione dovrà essere gestita con gli strumenti tipici della democrazia rappresentativa. La gestione dei tributi di carattere europeo, per iò che concerne la loro istituzione, accertamento e riscossione, dovrà essere sovrintesa a livello centrale di Unione, sotto la regia del Parlamento europeo, sentiti i Parlamenti nazionali, secondo gli attuali sistemi di collegamento, i quali sembrano garantire già un buon livello di raccordo.

Non potendosi in questa sede ripercorrere tutti i passaggi logici ed istituzionali necessari al raggiungimento di tale scopo, si permetta in chiusura di proporre solo qualche indicazione ulteriore.

In un'ottica federalista, dalla gestione parlamentare dei tributi dovrebbero discendere una serie di conseguenze ulteriori, da adottare attraverso una serie di misure consequenziali.

Il primo passo, dovrebbe consistere nella simultanea modifica del sistema delle competenze disegnate nei Trattati, al fine di legittimare l'operato del Parlamento europeo in ambito fiscale, e contemporaneamente nell'introduzione di un principio di capacità impositiva da inserire nella Carta dei diritti, al fine di realizzare un compito coordinamento con l'art. 52 della stessa.



In secondo luogo, la messa in comune delle politiche tributarie, richiederebbe necessariamente la costituzione di un Ministero delle finanze europeo, da più parti richiesto<sup>13</sup>, il cui operato andrebbe sottoposto al controllo fiduciario diretto con il Parlamento europeo. Il Ministro delle finanze europeo dovrebbe sovrintendere l'omogeneità delle politiche degli Stati membri, potendo sfruttare le fasi di coordinamento che già sono presenti, come ad esempio il semestre europeo.

Il terzo aspetto riguarderebbe la scelta dei tributi, da sottoporre alla competenza europea. Naturalmente la fiscalità europea non potrebbe andare a sostituire quella dei singoli Stati, ma si dovrebbe affiancare ad essa, anche in ossequio al principio di sussidiarietà, e dovrebbe porsi come un sistema teso a garantire l'erogazione delle prestazioni di base, atte a delineare un livello minimo imprescindibile da garantire a tutti, su tutto il territorio dell'Unione. Pertanto sarebbe opportuno iniziare da quelle materie che hanno una portata ontologicamente europea, in quanto tese alla salvaguardia di valori che riguardano tutti i cittadini europei. Alcuni esempi sono forniti in tema di protezione dell'ambiente, di approvvigionamento di energia, di regolazione del mercato dell'economia digitale, oltre che di transazioni finanziarie.

Sugli ultimi due temi è già in corso un dibattito di cui si è in parte già accennato: perciò che concerne l'economia digitale è stato presentato un documento ricognitivo di quanto presente in materia, in seguito all'iniziativa della Commissione<sup>14</sup>; mentre sulle transazioni finanziarie è in fase avanzata una cooperazione rafforzata, alla quale si è già fatto ampio riferimento.

Sui primi due temi invece sembra che già a Trattati, possa auspicarsi una certa convergenza: le politiche ambientali<sup>15</sup>, che sono sottoposte ad una competenza concorrente, sono richiamate all'art. 192 paragrafo secondo lett. a) TFUE, come una materia nella quale – seppur con la procedura dell'unanimità – il Consiglio può adottare provvedimenti di natura fiscale. Analogo trattamento viene riservato al tema dell'energia dall'art 194 TFUE.

Resta fermo che il gettito garantito dalle imposte europee dovrebbe confluire direttamente al bilancio europeo come voci proprie autonomamente gestite dal Parlamento, mentre per la riscossione, si potrebbe fare riferimento alle autorità fiscali nazionali, coordinate a livello centrale. Mediante la previsione di tributi a livello europeo, si darebbe l'avvio ad un nuovo corso, assumendo come prioritaria un'allogica europea unitaria ad autonomia, che non risulti essere la sommatoria dei singoli interessi nazionali. Così facendo, si potrebbero responsabilizzare i decisori politici centrali, ponendo fino all'attuale sistema di bilancio indiretto fatto di rimesse, e restituzioni (*tot viene dato all'Europa, tot si vuole ottenere in termini di finanziamenti*).

Questo è in estrema sintesi il quadro auspicabile, fermo restando il rispetto del principio di legalità e quello di sussidiarietà, ed a patto di accettare che l'attuale Unione debba lasciare il posto agli Stati Uniti d'Europa.

---

<sup>13</sup> Si ricorda la proposta avanzata dall'ex presidente della BCE, JEAN-CLAUDE TRICHET 2012, *Governance* economica europea, verso una federazione economica e fiscale per eccezione, Centro Studi sul Federalismo in occasione della *Lecture* Altiero Spinelli del 6 Dicembre 2012, in [www.csfederalismo.it/images/stories/Lecture/trichet\\_lecture\\_spinelli\\_2012\\_it.pdf](http://www.csfederalismo.it/images/stories/Lecture/trichet_lecture_spinelli_2012_it.pdf)

<sup>14</sup> *Commission Expert Group on Taxation Of The Digital Economy Report* del 28/05/2014, in [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf)

<sup>15</sup> In favore della predisposizione di tributi propri dell'Unione si è di recente espresso anche il Parlamento europeo che nella sua risoluzione del 15.3.3. al punto 70 afferma che “*ribadisce la necessità di rivedere radicalmente il sistema delle risorse proprie dell'Unione europea; ritiene che l'assegnazione di maggiori risorse proprie, pur senza effetti sul bilancio, garantirà maggiore efficacia e autonomia alla Commissione e una maggiore trasparenza al bilancio europeo; aspetta, pertanto, con grande interesse gli esiti dei lavori del gruppo ad alto livello per le risorse proprie*”.