

## L'Unione europea e il diritto tributario: brevi riflessioni sugli ambiziosi progetti rimasti incompiuti e sulle regole alla base del procedimento decisionale

*Riccardo Lancia*

*Con questo contributo viene analizzato il ruolo svolto dall'Unione europea in materia tributaria al fine di ravvisare le peculiarità caratterizzanti l'azione europea in questo settore. Tale azione è diretta a raggiungere un difficile bilanciamento tra la necessità di adottare un approccio comune e la preservazione della sovranità nazionale degli Stati membri. Parte dell'elaborato è riservata ad una breve analisi di taluni ambiziosi progetti che, a causa del vigente sistema decisionale europeo, allo stato attuale, risultano essere inattuati. Il problema si individua nella necessità di ripensare alle regole alla base del procedimento decisionale per conferire maggiore rapidità ed efficienza all'intera procedura. Tale contributo tiene conto della recente posizione assunta dalla Commissione europea rispetto alla necessità di superare l'impasse in sede decisionale.*

### *1. L'Unione europea e la fiscalità: inquadramento generale di un rapporto bidirezionale*

Il processo di integrazione comunitario è stato il risultato di un percorso caratterizzato dall'adozione di un'azione comune finalizzata al conseguimento del progresso economico e sociale tramite l'istituzione del mercato unico europeo, eliminando le barriere doganali, che delimitavano i confini geopolitici delle varie giurisdizioni, e, contestualmente, facilitando l'integrazione sul piano sovranazionale. Dal lontano 1957 ad oggi la cooperazione fra gli Stati, sia firmatari che subentranti, è diventata sempre più solida e quella che sembrava un'idea utopica ha trovato concretezza nelle fasi di negoziazione e ratifica dei Trattati europei sino al Trattato di Lisbona, entrato in vigore nel 2009, cui si deve l'instaurazione dell'Unione europea.

L'Unione europea è nata e si è sviluppata per ragioni di carattere, sostanzialmente, economico con l'obiettivo di creare e rafforzare il mercato unico europeo. Tra le varie materie rispetto alle quali gli Stati membri hanno mantenuto la propria competenza esclusiva per l'esercizio dei poteri sovrani vi rientra la fiscalità diretta, in quanto i sistemi tributari nazionali hanno, da sempre, rappresentato sia elemento indiscutibile di identità nazionale che la fonte principale di finanziamento del bilancio dello Stato per determinare le politiche di spesa ed ottenere le risorse finanziarie necessarie al fine di sostenere i costi del funzionamento dello Stato medesimo<sup>1</sup>. La riluttanza degli Stati alla perdita del proprio potere impositivo trova riscontro anche in motivazioni di carattere giuridico, essendo irrinunciabile l'inseparabilità della sovranità tributaria con la rappresentanza democratica. Tale assunto si traduce nell'idea che solo l'organo rappresentativo della collettività rimane il titolare del potere di imporre prestazioni patrimoniali<sup>2</sup>.

All'assenza di una competenza generale dell'Unione europea in materia tributaria<sup>3</sup>, si contrappone la possibilità di adottare misure comuni in tema di fiscalità diretta solo nella misura in cui sussista un'esplicita clausola nei Trattati ovvero qualora si renda necessario per il perseguimento degli

<sup>1</sup> L'argomento è ampiamente trattato da R. LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, III, p. 989 ss., che specifica che in materia tributaria «lo Stato interviene per prendere, non per dare né per regolare (...). Nella materia tributaria la partita è a due: lo Stato non regola il gioco tra operatori del mercato (nazionali, comunitari ed extracomunitari), ma scende in campo in prima persona, per acquisire le risorse necessarie alla propria politica».

<sup>2</sup> Questa constatazione trova riscontro nello storico principio «*no taxation without representation*», risalente al discorso del deputato Lord Camden in seno al dibattito parlamentare presso la *House of Lords* del Regno Unito, reso in data 7 marzo 1766: «*Taxation and representation are inseparable (...) whatever is a man's own, is absolutely his own, no man hath a right to take it from him without his consent (...) whoever does it, commits a robbery; he throws down and destroys the distinction between liberty and slavery*» (enfasi aggiunta).

<sup>3</sup> Sul punto P. BORIA, *L'anti-sovrano*, Torino, Giappichelli, 2004, p. 47, che ritiene che la fiscalità europea non consista «nell'applicazione di criteri impositivi sulla generalità dei contribuenti, bensì in indici di contribuzione applicati ai singoli Stati sulla base dei tributi esistenti e di altri indici macroeconomici». Sulla stessa scia, R. CORDEIRO GUERRA, *Politica fiscale della Ce*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, V, Milano, Giuffrè, 2006, p. 4329 ss., il quale sostiene che «in ambito comunitario, politica fiscale non significa esercizio del potere di prelievo, bensì attuazione della facoltà di imporre limiti ai sistemi di prelievo nazionali funzionali alla realizzazione degli scopi fondamentali della comunità».

obiettivi europei<sup>4</sup>. Trattasi di una competenza di natura essenzialmente strumentale e definibile *ex negativo* per essere stata predisposta al solo scopo di prevenire situazioni suscettibili di ostacolare le quattro libertà fondamentali in ordine alla circolazione di merci, servizi, capitali e persone nel territorio europeo<sup>5</sup>.

Proprio per tali ragioni non è erraneo sostenere che il diritto europeo in materia tributaria si caratterizzi, sotto una prospettiva *destruens*, per la previsione di meccanismi limitativi dei sistemi di tassazione nazionali al fine di realizzare gli obiettivi dei Trattati (cd. “fiscalità negativa”<sup>6</sup>) e, sotto una prospettiva *costruens*, nell’adozione di adeguati strumenti nel perseguimento delle libertà fondamentali europee<sup>7</sup>. In materia, sembra interessante la ricostruzione di autorevole dottrina<sup>8</sup>, secondo cui, a seguito

<sup>4</sup> Si soffermano, in modo approfondito sulla tematica P. GENSCHEL, M. JACHTENFUCHS, *How the European Union constrains the state: multilevel governance of taxation*, in *Eur. Jour. Polit. Resear.*, 2011, p. 295 ss.

<sup>5</sup> Sulla tematica, G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell’Unione Europea*, in *Enciclopedia del diritto - Annali*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 401, il quale sostiene che l’integrazione in materia di imposizione diretta non viene più vista come «elemento (negativo) di perdita di sovranità fiscale per gli Stati membri, ma anche, in un certo senso, come strumento (positivo) per preservarla».

<sup>6</sup> Interessante è la rielaborazione di P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, Giuffrè, 2016, p. 451, che ritiene che la “fiscalità negativa” si avrebbe allorché la sovranità tributaria altrui subisca delle limitazioni senza che l’Unione europea realizzi un piano di valori per il trasferimento di sovranità (in materia tributaria) dagli Stati membri (cd. “fiscalità positiva”). Si riporta in materia l’opinione di G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell’Unione Europea*, cit., p. 410, secondo cui la «fiscalità negativa» si fonda sull’idea che il tributo «anziché perseguire “in positivo” le finalità, non deve costituire un ostacolo al conseguimento degli obiettivi fissati nel Trattato e nella quale è precluso ogni intervento finalizzato alla giustizia o razionalità dei sistemi nazionali. In altri termini, viene ribadito come le regole fiscali europee rispondano alla logica dell’integrazione dei mercati secondo i principi della libera concorrenza e della neutralità, e non già a quei valori di eguaglianza sostanziale che caratterizzano il fenomeno tributario nei sistemi nazionali». Di diverso avviso M. BASILAVECCHIA, *Evoluzione della politica fiscale dell’Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, p. 365, il quale, invece, ravvisa, nella politica europea, una forma di «integrazione positiva», rispetto alla quale gli atti delle Istituzioni comunitarie non sono più tendenti a contenere le politiche fiscali degli Stati membri, ma anche a dettare delle linee guida con la conseguenza che con l’espressione “politica fiscale” dovrebbe intendersi «un’attività che tende a fare dei singoli sistemi tributari degli Stati un sistema unico, che in alcuni elementi essenziali trova un minimo comune denominatore a livello comunitario».

<sup>7</sup> In modo non dissimile M. DI SIENA, *La dimensione comunitaria del diritto fiscale*, in A. DRAGONETTI, A. SFONDRINI, V. PIAGENTINI (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, Wolters Kluwer, 2016, p. 226.

<sup>8</sup> In termini analoghi M. BASILAVECCHIA, *Evoluzione della politica fiscale dell’Unione Europea*, cit., p. 361 ss.

del processo di integrazione comunitario, gli ordinamenti tributari nazionali degli Stati membri risultano essere legati all'ordinamento europeo quantomeno sotto una duplice prospettiva: da un lato, sono condizionati da limiti esterni di natura extra-fiscale e, dall'altro, sono conformati ad un «vero e proprio sistema *in fieri*», le cui norme regolano gli aspetti essenziali e strutturali dei tributi nonché i caratteri del rapporto impositivo tra contribuenti ed Autorità fiscali.

Lo stesso sviluppo del processo di integrazione comunitario in materia fiscale è avvenuto in modo eterogeneo, «aritmico» ed incompleto.

L'eterogeneità si ravvisa in relazione al diverso grado di integrazione raggiunto con riferimento alla fiscalità indiretta e diretta, posto che solo la prima, a differenza della seconda, è prevista dai Trattati europei. Tale procedimento si è svolto nel corso di un periodo temporale non perfettamente lineare e, in tal senso, definibile «aritmico», ossia caratterizzato da momenti con forti impulsi acceleratori<sup>9</sup> (si pensi, ad esempio, alla disciplina europea in materia di tributi cd. «armonizzati»<sup>10</sup>) e, nel contempo, da altri di profondo arretramento, se non, addirittura, di regressione. Questo processo di integrazione a velocità alterne ha, di riflesso, determinato l'impossibilità di procedere ad una forma di armonizzazione fiscale di natura integrale in materie non espressamente previste fra le competenze sancite dai Trattati da cui è seguita un'incompletezza stessa degli ordinamenti tributari nazionali degli Stati membri, specie nel settore della fiscalità diretta<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Sul punto precisa F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 725 ss., che vi sono numerosi ostacoli giuridici per procedere ad una completa armonizzazione della disciplina tributaria in sede europea e, nonostante tale situazione, «sono state adottate alcune importanti direttive o convenzioni, come quelle relative all'eliminazione della doppia imposizione dei dividendi nei rapporti tra società madri e figlie, alla tassazione delle operazioni straordinarie intracomunitarie, nonché all'eliminazione della doppia imposizione conseguente a rettifiche degli utili tra imprese associate».

<sup>10</sup> Rispetto all'imposta sul valore aggiunto (IVA), G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, cit., p. 396 ss., ove l'Autore sostiene che l'IVA è un «tributo comunitario a tutti gli effetti», nonostante presenti delle divergenze strutturali, più o meno marcate, da Stato a Stato, si pensi, ad esempio, alle numerose e differenti aliquote di imposta.

<sup>11</sup> G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 267 ss., che sostengono come, in relazione alla fiscalità diretta, si possa richiamare solo il concetto di «coordinamento fiscale» e non già di armonizzazione, posto che vi è stata solo una mera «approssimazione, convergenza elastica finalizzata ad eliminare le distorsioni più rilevanti».

Le notevoli differenze tra gli ordinamenti tributari nazionali hanno rappresentato e, tuttora, rappresentano elemento idoneo ad influenzare, sensibilmente, alcune decisioni che avrebbero dovuto essere intraprese a livello euro-unitario. Ad esempio, si allude alle decisioni relative alla previsione di una base imponibile comune per la tassazione dei gruppi societari con entità localizzate in diversi Stati membri oppure alla tematica relativa alla tassazione dell'economia digitale.

L'*impasse* che si registra in seno alle stesse Istituzioni europee, con riguardo specialmente ai procedimenti decisionali vigenti, rischia di produrre non solo una situazione di "inazione" politica, ma anche di implementazione dei fenomeni di concorrenza fiscale dannosa<sup>12</sup>, a loro volta suscettibili di generare conflitti fra gli Stati membri.

## ***2. Progetti normativi europei: alcuni portati a termine e altri rimasti incompiuti***

Nell'ultimo trentennio si è assistito al proliferare di atti normativi dell'Unione europea in materia fiscale, sebbene con ruoli e finalità differenti. Tecnicamente, si suole utilizzare l'espressione "armonizzazione fiscale" per definire il processo di costruzione di un sistema normativo tributario di carattere omogeneo nei diversi Stati membri, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 113 TFUE<sup>13</sup>. Tale norma pone l'obiettivo di realizzare una forma di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, alle imposte di consumo ed alle altre imposte indirette, nella misura in cui ciò risulti necessario ad assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

<sup>12</sup> Rischio già avanzato da tempo da F. GALLO, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, in *Il Sole 24Ore*, 5 giugno 2017.

<sup>13</sup> In termini analoghi, L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, II, p. 423. Sull'armonizzazione fiscale anche, V. UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 9 ss.; S. DORIGO, *Il diritto tributario nell'Unione europea*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, Cedam, 2016, 198. Diversamente, sull'irrelevanza dell'armonizzazione fiscale in Europa, C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, Giuffrè, 1958, p. 55 ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'Europa tra debolezza dell'euro e crisi dello Stato fiscale. Una interpretazione funzionale*, in *Rass. trib.*, 2001, V, p. 1319.

Ne emerge che l'armonizzazione fiscale, riferibile solo ad alcune imposte indirette ed attuata, da ultimo, con la direttiva 2006/112/CE<sup>14</sup> e con la direttiva 2008/118/CE (oggi rifiuta nella direttiva 2020/262/UE)<sup>15</sup>, rispettivamente, in tema di imposta sul valore aggiunto (IVA) ed accise, ha consentito di creare un assetto giuridico comune per gli Stati membri. Diversamente, non sono state interessate da spinte armonizzatrici le imposte dirette ed ogni intervento dell'Unione europea in tale settore della fiscalità ha perseguito o persegue il differente obiettivo di realizzare forme di mero coordinamento, o riavvicinamento, fra le legislazioni degli Stati membri<sup>16</sup>.

Il coordinamento fiscale in seno all'imposizione diretta trova una base giuridica normativa nell'art. 115 TFUE che riconosce, con ciò legittimando, un potere di intervento dell'Unione europea in funzione del riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed

<sup>14</sup> Con riguardo all'IVA, si segnala che il processo di armonizzazione è risalente all'anno 1967 ed ha avuto una continuità e progressività incessante nel corso del tempo: in una fase iniziale sono state emanate la direttiva 67/227/CEE e la direttiva 67/228/CEE tramite cui sono state poste le basi di un sistema comune e, in seguito, fra i vari atti normativi susseguitisi (direttiva 69/463/CEE; direttiva 71/401/CEE; direttiva 72/250/CEE; direttiva 77/388/CEE), merita menzione la direttiva 77/388/CEE che ha consentito di dare luogo ad un'armonizzazione della base imponibile dell'imposta, delineando un quadro organico più completo. Allo stato attuale, la disciplina dell'IVA risulta essere rifiuta nella direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2008/117/CE ed ulteriori successivi interventi. Per un approfondimento sull'IVA, A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, Cedam, 2000, p. 1 ss.; L. SALVINI, *La detrazione iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1043 ss.; M. BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, II, pp. 45 ss.

<sup>15</sup> Con riguardo alle accise, si segnala che nell'anno 1992 è stato introdotto dalla direttiva 92/12/CEE un regime generale per la detenzione, la circolazione ed il controllo dei prodotti soggetti ad accisa, in base al quale le accise sono assolte all'atto dell'immissione al consumo del prodotto secondo l'aliquota vigente nello Stato del consumo. In seguito il regime in materia di accise è stato regolamentato dalla direttiva 2008/118/CE, sebbene, recentemente, la disciplina *de qua* sia stata oggetto di rifiuta nella direttiva 2020/262/UE. Per un approfondimento sulle accise, C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 1 ss.; ID., *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, p. 254 ss.; M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 220 ss.

<sup>16</sup> In modo non dissimile, G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2019, p. 157; A. COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'iva", la Direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, IV, p. 1397.

il funzionamento del mercato interno. La fiscalità diretta è stata oggetto di interesse dell'Unione europea in via meramente strumentale e, come accennato, al solo fine di attuare gli scopi e le prerogative europee.

Spesso gli atti normativi in tale settore sono stati giustificati dall'intenzione di eliminare il fenomeno della doppia imposizione nel contesto europeo, ponendosi quale effetto distorsivo dell'esercizio del potere impositivo e, per giunta, fonte di un non corretto funzionamento del mercato interno. La doppia imposizione internazionale, sia essa economica che giuridica, produce effetti dannosi e negativi, soprattutto per dissuadere gli operatori dal compiere attività economiche transfrontaliere in pregiudizio del commercio europeo ed internazionale<sup>17</sup>.

Fra gli atti normativi europei in materia di fiscalità diretta si enuclea la direttiva 1990/435/CEE (oggi rifiuta nella direttiva 2011/96/UE), anche nota come direttiva madre-figlia, che ha istituito un regime fiscale comune sulle distribuzioni di dividendi transfrontalieri fra società, legate da rapporti di controllo e costituite nel territorio europeo<sup>18</sup>. Il sistema delineato dalla direttiva madre-figlia non solo consente di evitare la penalizzazione della cooperazione tra società costituite in diversi Stati membri e, quindi, dei relativi gruppi societari, ma anche di eliminare o, almeno, mitigare la doppia imposizione internazionale, garantendo neutralità nell'imposizione fiscale e, contestualmente, assicurando il corretto funzionamento del mercato interno.

<sup>17</sup> L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, Cedam, 2016, p. 8, i quali specificano che gli operatori economici sono disincentivati a compiere attività economiche che consentono la produzione di ricchezza in due (o più) Stati per essere, altrimenti, costretti a subire un maggiore onere fiscale rispetto al contribuente che si limita ad operare entro i confini nazionali. Sulla tematica della doppia imposizione internazionale anche M. TAFERNER, *Source versus Residence Principle - Artistes and Sportsmen*, in H.J. AIGNER e W. LOUKOTA (a cura di), *Source versus Residence in International Tax Law*, Vienna, Wolters Kluwer, 2005, p. 253 ss., che precisa come la questione si ripercuota, altresì, sotto il profilo delle neutralità laddove per «neutralità fiscale» si intende l'ipotetica situazione in cui le scelte del contribuente, tra il compimento dell'investimento nello Stato della residenza ovvero nello Stato della fonte, non vengano influenzate dalla variabile fiscale e la neutralità assume carattere «transnazionale» nella misura in cui si concretizzi in un'efficiente allocazione delle risorse oltre i confini domestici dello Stato di localizzazione.

<sup>18</sup> Sulla direttiva madre-figlia, G. MAISTO, *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società madri" e "società figlie"*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 269 ss.; G. ESCALAR, *Il rimborso di imposte a soci non residenti tra normativa "madri-figlie" e accordi bilaterali*, in *Rass. trib.*, 1995, I, p. 71 ss.

Analoghe considerazioni possono essere svolte rispetto alla direttiva 2003/49/CE, anche conosciuta come direttiva interessi e canoni, la quale, al fine di evitare che le operazioni tra società di Stati membri diversi non siano assoggettate ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello applicabile alle medesime operazioni effettuate tra società dello stesso Stato membro, ha introdotto una serie di regole comuni affinché i pagamenti di interessi e canoni siano assoggettati ad imposizione fiscale una volta (ed una volta soltanto) in uno Stato membro<sup>19</sup>.

Nondimeno, assume rilievo anche la direttiva 90/434/CEE (oggi rifulsa nella direttiva 2009/133/CE) relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una *societas europaea* (SE) e società cooperativa europea (SCE) tra Stati membri (cd. direttiva Fusioni)<sup>20</sup>. La *ratio* di tale direttiva si rinviene nella necessità di evitare che la disciplina fiscale interna degli Stati membri riguardante le predette operazioni sia fonte di restrizioni, svantaggi e, in generale, distorsioni, istituendo, allo scopo, un regime improntato alla neutralità fiscale.

Di recente introduzione è la direttiva 2017/1852/UE che ha istituito un meccanismo di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione internazionale nell'Unione europea (cd. direttiva *Dispute Resolution Mechanism* - DRM). Ed infatti, questa direttiva è funzionale a prevenire il sorgere di situazioni in cui diversi Stati membri interpretino o applichino in modo non uniforme le disposizioni degli accordi e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, contrastando, da un lato, gli

<sup>19</sup> Sulla direttiva interessi e canoni, si rinvia a P. BONARELLI, *Il recepimento della Direttiva UE in materia di interessi e royalties*, in *Fisc. inter.*, 2005, IV, p. 300 ss.; G.M. COMMITTERI, G. SCIFONI, *Senza ritenuta alla fonte i pagamenti di interessi e canoni intracomunitari*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 3145 ss.

<sup>20</sup> Sulla direttiva Fusioni, si veda G. CORASINITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, Cedam, 2008, p. 10 ss.; M. GUSMEROLI, *The Conversion of a Branch into a subsidiary under the EC Merger Directive: still "Rarely pure and never simple"*, in *European Taxation*, 2009, p. 567 ss.; M. DIMONTE, M. GUSMEROLI, *Il realizzo immediato delle partecipazioni rivenienti dal conferimento di una stabile organizzazione italiana è in contrasto con la Direttiva Fusioni*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, 10 marzo 2021, p. 1 ss.

ostacoli fiscali per le imprese che operano in ambito transfrontaliero e, dall'altro, le distorsioni ed inefficienze di carattere economico<sup>21</sup>.

Rivestono notevole rilievo, sempre con riguardo al settore della fiscalità diretta, le *Anti Tax Avoidance Directives*, ossia la direttiva 2016/1164/UE (cd. Direttiva ATAD I) e la direttiva 2017/952/UE (cd. direttiva ATAD II), emanate dall'Unione europea per contrastare, in via generalizzata, il fenomeno dell'elusione fiscale internazionale. Tali direttive hanno un introdotto un *minimum standard* di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno, stabilendo norme comuni per evitare l'erosione della base imponibile nel mercato interno (cd. *base erosion*) e/o il trasferimento degli utili societari al di fuori del mercato stesso (cd. *profit shifting*).

A tali atti normativi attualmente in vigore e, quindi, giuridicamente vincolanti per gli Stati membri, corrisponde un *trend* non rassicurante di progetti normativi che, allo stato attuale, risultano essere arenati. Trattasi, cioè, di progetti di riforma, predisposti nel perseguimento di ambiziosi e vigorosi obiettivi<sup>22</sup>, che sono rimasti nello stadio embrionale del «progetto» a causa del verificarsi di *impasse* registratosi in sede di processo decisionale per la vigenza della regola del consenso unanime<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Sulla direttiva DRM, F. MATTARELLI, *Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, 5 febbraio 2020, p. 1 ss.; A. IANNAcone, *Doppia imposizione internazionale: approvata la Direttiva sui meccanismi di risoluzione delle controversie*, in *Corr. trib.*, 2018, IV, p. 273 ss.; R. NICASTRO, *Meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali: novità e criticità nell'attuazione della Direttiva DRM*, in *Riv. dir. ban.*, 2020, 1, ss.

<sup>22</sup> Sul punto, fra i molti, G. MELIS, R. TISCINI, *La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in chiave comparatistica*, in *Rass. trib.*, 2014, I, p. 98, i quali affermano, in relazione alla CCCTB, che trattasi di un «progetto ambizioso che sta occupando la Commissione europea da anni e su cui ancora non si è trovato un pieno accordo. Ove fosse attuato, esso rappresenterebbe un deciso passo in avanti verso una maggiore armonizzazione». In analogia, sebbene in prospettiva generale (e non limitata alla sola CCCTB), si rinvia a T. DI TANNO, *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. trib.*, 2018, XX, p. 1531 ss.

<sup>23</sup> Rilievo già avanzato da F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, p. 1 ss., ove l'illustre Autore afferma, espressamente, che «occorre prendere atto, infatti, che (...) tutte le iniziative della Commissione rivolte alla creazione di regimi fiscali comuni, anche opzionali, in materia di imposte dirette si sono infrante sullo scoglio, insuperabile, della regola del consenso unanime». Sulla stessa scia A. CARINCI, *Stabile organizzazione e circolazione transnazionale delle perdite*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, V, p. 855 ss.

Tra i progetti rimasti inattuati per la ferma opposizione di alcuni Stati membri si annoverano:

- 1) la proposta di direttiva relativa all'imposta sulle transazioni finanziarie;
- 2) la proposta di direttiva relativa alla *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) e alla *Common Corporate Tax Base* (CCTB);
- 3) la proposta di direttiva relativa alla presenza digitale significativa;
- 4) la proposta di direttiva relativa all'imposta sui servizi digitali.

### ***2.1 Brevi cenni sulla proposta di direttiva relativa all'imposta sulle transazioni finanziarie***

A seguito della crisi economico-finanziaria verificatasi tra il 2007 ed il 2013, la Commissione europea ha ritenuto che il settore finanziario avrebbe dovuto contribuire maggiormente alle pubbliche spese, anche in ragione degli stessi costi legati alla gestione della crisi, mediante la previsione di un innalzamento del livello di tassazione dell'intero settore. In data 28 settembre 2011, il Consiglio dell'Unione europea (di seguito, il Consiglio) ha presentato una proposta di direttiva allo scopo di instaurare un regime comune per tutti gli Stati membri, disincentivando le iniziative unilaterali dei singoli Stati comportanti soltanto una mera frammentazione del mercato, mediante la previsione di un'imposta sulle transazioni finanziarie (di seguito, ITF)<sup>24</sup>. Tale proposta ha trovato base giuridica nell'art. 113 TFUE con l'intento di armonizzare la legislazione in materia di tassazione indiretta delle transazioni finanziarie, assicurando il corretto funzionamento del mercato interno ed evitando le distorsioni della concorrenza.

Sono rientrate nel campo di applicazione della proposta di direttiva tutte le transazioni finanziarie<sup>25</sup>, purché almeno una delle parti coinvolte nella

<sup>24</sup> Cfr. COM(2011) 594 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE*, Bruxelles, 28 settembre 2011.

<sup>25</sup> Per «transazione finanziaria» si sarebbe inteso: a) l'acquisto e la vendita di uno strumento finanziario prima della compensazione e del regolamento, compresi i contratti di vendita con patto di riacquisto e di acquisto con patto di rivendita, nonché i contratti di concessione e assunzione di titoli in prestito; b) il trasferimento tra entità dello stesso gruppo del diritto di disporre di uno strumento finanziario a titolo di proprietario e qualsiasi operazione equivalente che implica il trasferimento del rischio associato allo strumento finanziario, se non soggetta alla sopracitata previsione a); c) la stipula o modifica di contratti derivati. Gli «strumenti finanziari»

transazione fosse stabilita in uno Stato membro e un ente finanziario, localizzato sul territorio di uno Stato membro, fosse stato parte coinvolta nella transazione stessa, sia se avesse agito per conto proprio che per conto di altri soggetti ovvero, infine, a nome di una delle parti della transazione.

L'ITF sarebbe divenuta esigibile al momento di effettuazione di ogni transazione finanziaria, per cui il successivo annullamento ovvero la rettifica della transazione stessa non avrebbe avuto alcun effetto sull'esigibilità, salvo errori.

La base imponibile era stata prevista in maniera differente in ragione dell'oggetto della transazione finanziaria, che avrebbe potuto ricomprendere o meno strumenti finanziari derivati. Nella prima ipotesi, la base imponibile sarebbe stata pari all'ammontare nozionale del contratto derivato al momento della transazione finanziaria e, qualora fosse stato identificato più di un ammontare nozionale, avrebbe rilevato l'importo più alto. In tale caso, l'aliquota fiscale sarebbe stata pari allo 0,1 per cento in relazione alla transazione finanziaria posta in essere.

Diversamente, nella seconda ipotesi, la base imponibile sarebbe stata pari a tutto ciò che avrebbe costituito il corrispettivo pagato o dovuto, a fronte del trasferimento, dalla controparte o da una parte terza. Tuttavia, la base imponibile sarebbe stata eguale al prezzo di mercato determinato nel momento in cui l'ITF fosse diventata esigibile se il corrispettivo fosse stato inferiore al prezzo di mercato. In tale caso, invece, l'aliquota fiscale sarebbe stata pari allo 0,01 per cento in relazione alla transazione finanziaria realizzata.

Giova segnalare che nelle riunioni del Consiglio, svoltesi in data 22 giugno e 10 luglio 2012, è stato appurato la persistenza di divergenze di opinioni in relazione alla necessità di istituire un sistema comune di ITF a livello europeo e che, di conseguenza, non sarebbe stato ottenuto un consenso unanime in sede di Consiglio. Pertanto, proprio sui tali

sarebbero stati quelli definiti ai sensi della definizione della sezione C dell'allegato I della direttiva 2004/39/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e i prodotti strutturati; per «contratto derivato», invece, si sarebbe inteso uno strumento finanziario ai sensi della definizione dei punti da 4 a 10 della sezione C dell'allegato I della direttiva 2004/39/CE.

premesse deve essere letto l'ulteriore proposta di direttiva, avanzata in data 14 febbraio 2013, volta all'introduzione dell'ITF<sup>26</sup>.

A differenza della precedente, la nuova proposta è stata fondata sull'iniziativa della Commissione di intraprendere la via della cooperazione rafforzata in materia di ITF in ragione della stessa richiesta in tal senso rivolta da undici Stati membri tra cui Germania, Spagna, Francia e Italia. Sicché, il nuovo contesto della cooperazione rafforzata avrebbe significato che la cd. "giurisdizione ITF" sarebbe stata limitata agli Stati membri partecipanti e, quindi, che le transazioni effettuate all'interno di uno Stato membro partecipante sarebbero state considerate imponibili in base a quanto previsto nella proposta originale risalente al 2011.

La proposta di direttiva del 2013, oltre ad essere limitata ai soli Stati membri nell'ambito della cooperazione rafforzata, si presentava innovativa sotto ulteriori profili quali<sup>27</sup>:

- a) l'estensione del concetto di «transazione finanziaria» rilevante ai fini dell'ITF<sup>28</sup>;
- b) la previsione di nuovi criteri di stabilimento di un ente finanziario in uno Stato membro<sup>29</sup>;

<sup>26</sup> Cfr. COM(2013) 71 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie*, Bruxelles, 14 febbraio 2013.

<sup>27</sup> Sulla tematica si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, S. OLIVIERI, *Imposta sulle transazioni finanziarie ITF: è stata presentata la proposta di direttiva*, in *Le Società*, 2013, V, p. 619 ss.; G. MOLINARO, *L'Unione Europea propone l'introduzione di un'imposta sulle transazioni finanziarie*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3457 ss.; D. RUSSETTI, *La cosiddetta "Tobin Tax": un prelievo possibile?*, in *Novità fiscali (SUPSI)*, 2012, II, p. 8 ss.

<sup>28</sup> Assumerebbe rilievo, oltre alle previgenti fattispecie, anche: a) la stipula di contratti derivati prima che della compensazione o del regolamento; b) lo scambio di strumenti finanziari; c) le operazioni di vendita con patto di riacquisto o le operazioni di acquisto con patto di rivendita nonché i contratti di concessione e assunzione di titoli in prestito.

<sup>29</sup> Un «ente finanziario» si sarebbe considerato stabilito sul territorio di uno Stato membro qualora si fosse verificata almeno una delle seguenti condizioni: a) autorizzazione dalle Autorità di detto Stato membro ad agire in tale veste in relazione alle transazioni incluse nell'autorizzazione; b) autorizzazione o legittimazione ad operare, dall'estero, come ente finanziario rispetto al territorio di detto Stato membro, in relazione alle transazioni incluse nell'autorizzazione o nella legittimazione; c) avere la sede legale nello Stato membro in questione; d) avere l'indirizzo permanente o, se non è possibile accertare un indirizzo permanente, la residenza abituale in quel determinato Stato membro; e) avere una succursale nello Stato membro in questione, con riguardo alle transazioni finanziarie da questa effettuate; f) partecipare, agendo per conto proprio o per conto di altri soggetti, o agire a nome di uno dei partecipanti, a una transazione finanziaria con un altro ente finanziario stabilito in tale Stato membro in base ad uno dei crite-

- c) la previsione di una disciplina maggiormente strutturata con riguardo al Capo IV della proposta stessa recante «Pagamento dell'ITF comune, obblighi collegati e prevenzione dell'evasione, dell'elusione e dell'abuso»;
- d) l'introduzione di una norma generale anti-abuso, costruita in modo analogo alla clausola generale anti-abuso contenuta nella raccomandazione della Commissione europea, pubblicata in data 6 dicembre 2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva<sup>30</sup>;
- e) l'introduzione di una norma anti-abuso diretta a risolvere problemi specifici connessi ai certificati rappresentativi di azioni ed a strumenti finanziari simili<sup>31</sup>.

Il dibattito sull'introduzione dell'ITF è stato recentemente rinvigorito dal piano elaborato dal Ministro delle finanze tedesco Olaf Scholz e accolto subito con favore dal Ministro delle finanze francese Bruno Le Maire<sup>32</sup>. La proposta, allo stato attuale, a livello embrionale e non ancora cristallizzata in documenti ufficiali, consisterebbe nell'introduzione di un tributo che colpirebbe le operazioni di acquisto delle azioni di grandi società con aliquota fiscale dello 0,2 per cento da calcolare sul valore della singola operazione e da versare all'Autorità fiscale localizzata nello Stato membro dell'operazione. In aggiunta, sembra che la nuova imposta avrebbe un campo di applicazione limitato alle sole attività di compravendite azionarie in titoli di e fra grandi società quotate, purché

ri summenzionati, o con un partecipante stabilito nel territorio di tale Stato membro che non è un ente finanziario. Peraltro, qualora si fossero verificate più condizioni tra quelle elencate *supra*, la prima verificata, sin dall'inizio dell'elenco in ordine discendente, sarebbe stata considerata determinante per definire lo Stato membro di stabilimento. Al contrario, un ente finanziario non si considererebbe stabilito sul territorio di uno Stato membro qualora il soggetto responsabile del versamento dell'ITF abbia dimostrato che l'assenza di un collegamento tra la sostanza economica della transazione e il territorio di qualsiasi Stato membro.

<sup>30</sup> Si allude, da un lato, all'art. 13 della proposta di direttiva sull'ITF, rubricato «Regola generale contro l'abuso», e, dall'altro, alla raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva (cfr. COM(2012) 8806 definitivo, *Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva*, Bruxelles, 6 dicembre 2012).

<sup>31</sup> Si allude all'art. 14 della proposta di direttiva sull'ITF, rubricato «Abuso in caso di certificati rappresentativi di azioni e strumenti finanziari simili».

<sup>32</sup> Sul punto si rinvia a S. LATINI, *Imposta sulle transazioni finanziarie allo 0,2%: la proposta tedesca*, in *IPSOA Quotidiano*, 6 febbraio 2020.

il valore della società superi il miliardo di euro, e con previsione stimata di entrate annue a titolo gettito fiscale pari a circa due miliardi di euro. Da ultimo, si segnala che tale proposta, presentata e discussa alle riunioni Ecofin del 17 maggio e 14 giugno 2019, sembra essere stata accolta positivamente anche dall'Italia e qualora il progetto andasse in porto, da un lato, si assisterebbe alla sostituzione della vigente imposta nazionale sulle transazioni finanziarie con l'imposta europea e, dall'altro, ciò rappresenterebbe un importante segnale politico nella direzione di un graduale processo di integrazione europea in materia fiscale<sup>33</sup>.

## 2.2 *Brevi cenni sulla proposta di direttiva relativa alla Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) e alla Common Corporate Tax Base (CCTB)*

Nei primi anni duemila, il Consiglio ha promosso il rilancio della “strategia di Lisbona”<sup>34</sup> al fine di implementare i propri risultati sulla crescita ed occupazione, cercando di migliorare la competitività e, contestualmente, individuare un modello caratterizzato da un elevato livello di protezione sociale<sup>35</sup>. La Direzione generale della Fiscalità ed Unione doganale (cd. Direzione generale TAXUD) della Commissione europea ha compiuto numerosi studi ed analisi relative all'adozione di misure fiscali comuni come, ad esempio, la *Common Consolidated Corporate Tax Base*

<sup>33</sup> Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, *Informativa del ministro Tria sugli esiti del Consiglio UE di maggio e Giugno*, Roma, 5 luglio 2019, pp. 18 e 19.

<sup>34</sup> L'attuazione della “strategia di Lisbona” era funzionale a far diventare l'Europa un posto più attraente per investire, lavorare, promuovere la conoscenza e l'innovazione nonché modellare le politiche fiscali in maniera da consentire alle imprese europee di creare maggiore occupazione.

<sup>35</sup> La prima politica della Commissione relativa alla CCCTB risale a COM(2001) 582 definitivo, *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali - Strategia per l'introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società*, Bruxelles, 23 ottobre 2001. Nel 2003, la Commissione ha presentato una comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale al fine di valutare i risultati prodotti finora dalla strategia predisposta dalla stessa Commissione ed esaminare le prospettive della futura attuazione delle sue varie parti (cfr. COM(2003)726 definitivo, *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società - risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere*, Bruxelles, 24 novembre 2003).

(CCCTB), ossia la previsione di una base imponibile consolidata comune a carattere opzionale senza interventi ulteriori sulle aliquote di imposta<sup>36</sup>. Nel corso del biennio 2006 e 2007<sup>37</sup>, la Commissione ha pubblicato due comunicazioni in cui sono stati esposti i traguardi raggiunti dal predetto Gruppo di lavoro, rimarcando, altresì, il crescente consenso acquisito dalla citata proposta per essere un progetto molto ambizioso, sebbene di difficile realizzazione in assenza di un approccio graduale. Tale proposta si concretizzava in due fronti fra loro sinergici: da un lato, la previsione della *Common Corporate Tax Base* (di seguito, CCTB), ossia di una base imponibile comune per l'imposta sulle società e, dall'altro, la previsione della CCCTB.

La CCCTB e la CCTB altro non sono che due parti della medesima ed unica iniziativa. La prima proposta di direttiva, presentata dalla Commissione nel 2011, ha inteso perseguire lo scopo di considerare l'Unione europea un unico mercato ai fini dell'imposta sul reddito delle società, facilitando le attività transfrontaliere e promuovendo scambi ed investi-

<sup>36</sup> Il Gruppo di lavoro è stato istituito con un documento non ufficiale (cfr. Commissione Europea, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) - Draft Terms of Reference & Rules of Procedure*, Bruxelles, 23 novembre 2004). Sul punto, precisa A. SACCONI, *La base imponibile consolidata comune (Common Consolidated Corporate Tax Base): una sfida per la fiscalità europea*, in *Inn. dir.*, 2009, p. 18, che la costituzione del gruppo di lavoro avvenne a seguito di un incontro dell'Ecofin del 2004, che fu destinatario, da parte della Commissione, di un cd. "non paper", ossia di un documento, privo di valenza politica, da cui si evinceva la volontà della Commissione di non volersi assumere una responsabilità politica propositiva. In tale sede, gli Stati Membri si dichiararono politicamente contrari al progetto della CCCTB, sebbene di impegnarono ad inviare ugualmente le migliori professionalità a loro disposizione per partecipare al gruppo di lavoro.

<sup>37</sup> Nel 2006, la Commissione ha inviato una comunicazione al Parlamento europeo, Consiglio e Comitato economico e sociale per riferire sui progressi ottenuti e attirare l'attenzione sui settori in cui sarebbe stato auspicabile avere ulteriore sostegno e orientamenti politici senza chiedere impegni agli Stati membri riguardo alla proposta legislativa (cfr. COM(2006) 157 definitivo, *Attuazione del programma comunitario di Lisbona: Progressi ottenuti finora e programma futuro per una base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)*, Bruxelles, 5 aprile 2006). Nel 2007, la Commissione ha presentato un'ulteriore comunicazione sempre al Parlamento europeo, Consiglio e Comitato economico e sociale per informarli sui progressi compiuti, delineare il programma di proseguimento dei lavori ed evidenziare alcuni aspetti tecnici richiedenti attenzione nonché alcune questioni di carattere strategico (cfr. COM(2007) 223 definitivo, *Attuazione del programma comunitario per l'aumento della crescita e dell'occupazione e il miglioramento della competitività delle imprese europee: Ulteriori progressi compiuti nel 2006 e prossimi passi verso una proposta in materia di base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB)*, Bruxelles, 2 maggio 2007).

menti<sup>38</sup>. La proposta di CCCTB stabilisce le condizioni per partecipare ad un gruppo, definisce le forme che lo stesso può assumere e contiene norme sugli aspetti tecnici del consolidamento. Il principale vantaggio derivante dall'attuazione di un simile progetto sarebbe quello di poter rappresentare un valido strumento per attribuire una quota parte del reddito di gruppo allo Stato membro in cui è svolta l'attività economica e si crea valore mediante una formula fondata su un triplice criterio: attività, lavoro e fatturato.

La proposta di CCCTB si fonda su un meccanismo composto da due differenti fasi: una prima fase di consolidamento e una successiva fase di ripartizione degli utili consolidati alle varie entità societarie del gruppo tramite la citata formula, a carattere fisso e predeterminato, che consente di rinunciare all'applicazione del principio di libera concorrenza come criterio di valutazione delle operazioni infragruppo transfrontaliere.

Il consolidamento<sup>39</sup> rappresenta un elemento essenziale del regime, poiché consentirebbe di eliminare tanto gli obblighi quanto gli oneri fiscali connessi al *transfer pricing* nonché la doppia imposizione economica che ne può conseguire<sup>40</sup>. Come *supra* accennato, un simile sistema presupporrebbe, altresì, una successiva fase individuata nella ripartizione del risultato consolidato ai membri del gruppo per suddividere l'intera base imponibile consolidata tra ciascuna entità del gruppo consolidato, determinando il reddito tassabile a livello di ogni singolo Stato membro. Nel piano di azione del 2015, la Commissione ha auspicato un approccio graduale alla CCCTB, prevedendo di rinviare i lavori sul consolidamento

<sup>38</sup> Cfr. COM(2011) 121 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*, Bruxelles, 16 marzo 2011.

<sup>39</sup> Il consolidamento sarebbe possibile allorché ricorrano determinate condizioni tassative come, a mero titolo esemplificativo, il principio *«all in, all out»*, in base al quale l'esercizio dell'opzione di adesione al regime comporterebbe l'inclusione nel perimetro di consolidamento di tutte le società e le stabili organizzazioni.

<sup>40</sup> In modo non dissimile C. SCARDINO, *La UE rilancia la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, in *Fisc. comm. inter.*, 2016, III, p. 34, la quale specifica che la CCCTB nasce dalla esigenza di superare gli ostacoli e le distorsioni di mercato derivanti dalla presenza di tanti e diversi regimi fiscali degli Stati dell'Unione. Il fine è di favorire la mobilità degli investimenti, la creazione di nuovi posti di lavoro nonché, in definitiva, la crescita del mercato unico europeo, sebbene possano verificarsi fenomeni di doppia imposizione in assenza di apposite norme comuni.

fino al raggiungimento di un accordo rispetto alla proposta sulla CCTB<sup>41</sup>. Rispetto a questa ultima, invece, si segnala che la proposta europea è diretta solamente ad armonizzare la base imponibile delle imprese multinazionali, sulla base di specifiche regole tecniche, senza interferire con la competenza degli Stati membri nella determinazione delle aliquote fiscali. Il rilancio della proposta di direttiva CCCTB è avvenuto in data 25 ottobre 2016<sup>42</sup> e, a differenza della proposta avanzata nel 2011, è risultata innovativa sotto vari profili:

- a) il nuovo sistema non avrebbe più avuto natura facoltativa, bensì obbligatoria almeno per tutte le imprese appartenenti a gruppi con ricavi consolidati superiori ad una determinata soglia (*i.e.*, 750 milioni di euro)<sup>43</sup>;
- b) la base imponibile, intesa in senso ampio, avrebbe ricompreso tutti i ricavi imponibili, salvo eccezioni<sup>44</sup>, con possibilità di deduzione dei costi connessi all'attività di impresa e determinati altri costi, compresa una "super-deduzione" per i costi di ricerca e sviluppo;
- c) il gruppo consolidato, in relazione alle procedure amministrative-tributarie, sarebbe tenuto ad interfacciarsi con un'unica Autorità fiscale individuata nell'Autorità dello Stato di insediamento della società capogruppo<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> Cfr. COM(2015) 302 definitivo, *Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5 settori principali d'intervento*, Bruxelles, 17 giugno 2015.

<sup>42</sup> Cfr. COM(2016) 683 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*, Bruxelles, 25 ottobre 2016.

<sup>43</sup> Tuttavia, per conciliare le due fasi del progetto europeo (*i.e.*, il passaggio dalla CCTB alla CCCTB), le imprese sarebbero state tenute a rispettare le condizioni di consolidamento al fine di rientrare nella sfera di azione obbligatoria della base comune. Il «gruppo» sarebbe stato definito tale allorché fossero stati rispettati determinati criteri: a) il controllo (più del cinquanta per cento dei diritti di voto) e b) la proprietà (più del settanta cinque per cento delle azioni) o i diritti ai profitti (più del settanta cinque per cento dei diritti ai profitti). Tali criteri avrebbero dovuto essere rispettati per tutto il periodo di imposta, a pena di interruzione del rapporto per la società inadempiente con obbligo di *exit* dal gruppo.

<sup>44</sup> Vi rientrerebbero i redditi esenti, i redditi costituiti da dividendi o proventi derivanti dalla cessione di azioni detenute da una società al di fuori del gruppo (che sarebbero esenti per partecipazioni di almeno il 10 per cento per scongiurare un fenomeno di doppia imposizione).

<sup>45</sup> Gli ulteriori elementi caratterizzanti tale il progetto di CCCTB sono i seguenti: a) le perdite fiscali precedenti al consolidamento potrebbero essere riportate a nuovo negli esercizi successivi e, in linea generale, qualora una società lasci il gruppo, non le verrebbe assegnata alcuna perdita subita nel periodo di consolidamento, salvo eccezioni; b) le plusvalenze non re-

La formula di ripartizione del reddito sarebbe stata determinata in base ai seguenti criteri:

- a) il «lavoro», diviso tra monte retribuzione e numero dei dipendenti, e assegnato allo Stato membro in cui le attività sarebbero state poste in essere;
  - b) le «attività», comprensive di tutte le attività materiali immobilizzate, restando quelle immateriali e finanziarie escluse per i connessi profili di aleatorietà, e tale fattore sarebbe stato assegnato allo Stato membro di realizzazione delle attività stesse;
  - c) le «vendite», assegnate allo Stato membro di destinazione di beni o servizi.
- Il principale elemento di vantaggio che, da sempre, depone a favore della CCCTB si individua nella possibilità di operare verso la direzione di una maggiore semplicità e trasparenza dell'intero sistema<sup>46</sup> con una base imponibile consolidata comune<sup>47</sup>, piuttosto che rimanere in una situazione, quale quella attuale, caratterizzata dal frazionamento delle basi imponibili in ciascuno Stato membro di insediamento delle entità societarie parti del gruppo.

alizzate mediante la cessione di attività immobilizzate subito dopo l'entrata in o l'uscita da un gruppo sarebbero tassabili nello Stato del realizzo; c) i proventi delle ritenute alla fonte sui pagamenti di interessi e canoni sarebbero ripartiti secondo la formula del periodo di imposta in corso; d) le ritenute alla fonte a titolo di imposta sui dividendi non sarebbero oggetto di riparto, in quanto, a differenza degli interessi e canoni, i dividendi sono distribuiti al netto dell'imposta e non danno diritto ad una precedente deduzione da parte della/e società del gruppo e e) la previsione di un meccanismo di prevenzione dell'elusione nell'ambito delle esenzioni fiscali, in particolare l'esenzione a favore delle cessioni di azioni non sarebbe ammessa nella misura in cui sia stata estesa in modo illegittimo alle vendite di attività diverse dalle azioni. Si veda COM(2016) 685 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società*, Bruxelles, 25 ottobre 2016, p. 19 ss.

<sup>46</sup> Aggiunge, peraltro, L. KOVÁCS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rass. trib.*, 2008, III, p. 703, che la CCCTB rappresenta «un'eccellente opportunità di semplificare i sistemi fiscali, migliorare la competitività dell'UE quale luogo per fare impresa e quindi per offrire un importante contributo al raggiungimento degli obiettivi di Lisbona di crescita, occupazione e competitività. Obiettivi che sono condivisi all'interno dell'UE».

<sup>47</sup> Non è chiaro se la base imponibile consolidata comune possa essere costruita tramite l'impiego dei principi contabili internazionali (sistema IAS/IFRS), tuttavia sembra condivisibile la ricostruzione compiuta da D. CANÈ, *La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rass. trib.*, 2012, VI, p. 1511 ss., il quale afferma che, sebbene nei lavori preparatori sia stato fatto riferimento ai principi contabili internazionali, non è stata, probabilmente, considerata l'incompiuta armonizzazione delle regole contabili in Europa. Pertanto, un regime basato sul principio di derivazione difficilmente potrebbe tenere conto delle peculiarità e delle diversità delle normative nazionali.

### 2.3 La tassazione dell'economia digitale: le iniziative in ambito internazionale ed europeo di un problema ancora irrisolto

Il problema relativo alla tassazione dell'economia digitale (cd. *digital economy*) rappresenta una delle nuove sfide dell'era moderna, trattandosi di una ricchezza *sui generis* tanto per gli elementi peculiari che caratterizzano i flussi reddituali ritraibili dall'economia digitale quanto per la crisi dei tradizionali criteri di collegamento del diritto tributario in punto di interazione con le fattispecie da *digital economy*.

Il *worldwide taxation principle* e il *source principle* mostrano tutti i loro limiti ed inefficienze rispetto alla possibilità di collegare, sul piano spaziale, la fattispecie imponibile ad un determinato territorio statale. Analogamente, la stessa qualificazione del flusso reddituale non risulta essere agevole potendosi porre delle criticità relative alla classificazione del reddito per incapacità *tout court* di ricondurre la fattispecie concreta nella categoria reddituale astratta prevista dal legislatore tributario. In tale ultimo caso, si assisterebbe alla creazione di *stateless income*, ossia redditi, tecnicamente, definibili, come “nomadi” che non scontano il prelievo fiscale in alcuna giurisdizione<sup>48</sup>.

Le norme tributarie sulla tassazione delle imprese tradizionali sono state concepite per assoggettare al prelievo la fattispecie imponibile nel luogo in cui viene creato il valore. Tuttavia, l'applicazione di tali norme all'economia digitale produce l'effetto indesiderato di dare luogo ad un *disalign* tra il luogo in cui gli utili sono tassati (di regola, giurisdizioni o territori a fiscalità privilegiata) e quello in cui il valore è creato. Queste criticità altro non sono che aspetti fisiologici e strettamente connessi ai caratteri tipizzanti la *digital economy* individuati nella dematerializzazione, volatilità, aleatorietà e transnazionalità della stessa<sup>49</sup>.

Risposte alla questione relativa alla tassazione dell'economia digitale sono state fornite dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Svilup-

<sup>48</sup> L'espressione “reddito nomade” è riconducibile alla felice formulazione di S. CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, p. 21.

<sup>49</sup> È quanto emerge da OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, Parigi, 2015, pp. 11 e 12. In letteratura, fra i molti, G. MICCOLI, *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, Varazze, PM Edizioni, 2016, p. 15 ss.; K. SCHWAB, *La quarta rivoluzione industriale*, Milano, Franco Angeli Editore, 2016, p. 20 ss.

po Economico (OCSE), la quale ha pubblicato, in un primo momento, l'Action 1 del *final report* del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (Progetto BEPS) per contrastare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva e, in un secondo momento, il *Report on Pillar One Blueprint* e il *Report on Pillar Two Blueprint*

L'Action 1 del Progetto BEPS, dal titolo «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*», ha individuato nell'introduzione del criterio di collegamento della presenza economica significativa, rilevante come *taxable presence*, nonché nei metodi di tassazione della ritenuta alla fonte o dell'*equalisation levy* degli strumenti potenzialmente in grado di risolvere il problema<sup>50</sup>. Invero, si segnala che la stessa OCSE ritiene ormai superata l'Action 1 del Progetto BEPS dagli ulteriori studi compiuti in materia: da un lato, il *Report on Pillar One* che prevede una differente ripartizione delle potestà impositive degli Stati tramite la previsione di nuovi criteri di collegamento e di allocazione dei redditi<sup>51</sup> e, dall'altro, il *Report on Pillar Two* che contiene una serie misure tese ad assicurare un livello minimo di tassazione globale in capo alle imprese multinazionali nel settore del digitale<sup>52</sup>.

Nel 2018, la Commissione europea, anche con il conforto degli studi realizzati in sede OCSE, ha pubblicato un *Action Plan* per definire le iniziative in ambito europeo prevedendo, oltre all'implementazione della proposta in materia di CCCTB, due specifiche misure in relazione all'economia digitale:

- a) una proposta di direttiva sulla presenza digitale significativa, unitamente ad una raccomandazione agli Stati membri di introdurre la

<sup>50</sup> Il concetto di presenza economica significativa si considera sussistente al ricorrere di un triplice criterio: a) ricavi, b) *dital factors* e c) *user based factors*. I "ricavi" sono i proventi derivanti dallo svolgimento di attività economica afferente l'economia digitale e rilevano solo se superiori ad una soglia predeterminata, i *digital factors* sono molteplici come le attivazioni di un "nome a dominio" ovvero l'uso di strumenti di pagamento locali e gli *users-based factors* sono relativi al luogo di localizzazione degli utenti attivi ovvero di conclusione dei contratti *on-line*. Per un'analisi dettagliata si rinvia ad Ocse, *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, cit., p. 109 ss.

<sup>51</sup> Per un approfondimento si veda Ocse, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint*, Parigi, 2020.

<sup>52</sup> Per un approfondimento si veda Ocse, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint*, Parigi, 2020.

- medesima nozione di presenza digitale significativa nelle rispettive Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con Stati terzi;
- b) una proposta di direttiva relativa all'introduzione di un'imposta in capo ai soggetti operanti nel settore del mercato dei servizi digitali<sup>53</sup>.

### ***2.3.1 Brevi cenni sulla proposta di direttiva relativa alla presenza digitale significativa***

Il Consiglio ha predisposto una proposta di direttiva, riconducibile alle previsioni contenute nell'*Action Plan* del 2018, fondata sull'art. 115 TFUE, in quanto intervento normativo in materia di imposte diverse dall'imposta sul volume di affari. Questa proposta prende atto delle peculiarità intrinseche all'economica digitale idonee a vanificare l'applicazione dei criteri di collegamento della fattispecie imponibile al territorio statale, giustificanti causalmente il prelievo tributario. L'operatività dei criteri di collegamento è rimessa, principalmente, alla necessaria sussistenza di una presenza fisica e materiale<sup>54</sup>, non considerando, al contrario, rilevante il valore creato dalla partecipazione degli utenti in una giurisdizione<sup>55</sup>. La presenza digitale significativa si configurerebbe quale nuovo indicatore di una presenza economica significativa in uno Stato membro e, sotto ulteriore ed affine profilo, consentirebbe di allocare in modo preciso e razionale i diritti impositivi degli Stati membri in relazione ai nuovi modelli di *business* nel settore del digitale<sup>56</sup>. Il concetto di presenza digitale significativa è, quindi,

<sup>53</sup> Cfr. COM(2018) 146 definitivo, È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale, Bruxelles, 21 marzo 2018, p. 1 ss., ove viene specificato che l'economia digitale sta trasformando il modo di interagire, consumare e svolgere attività imprenditoriali. La trasformazione digitale offre alla società molti vantaggi, sebbene, nel contempo, sia essenziale una tassazione equa ed efficace per sostenere il mercato unico digitale affinché esso realizzi al massimo il potenziale allo stesso attribuito. Il problema sorge dal fatto che la necessità di tassare gli utili nel luogo di creazione del valore è un principio riconosciuto a livello internazionale, ancorché le attuali norme fiscali siano state concepite per le imprese «fisiche», mostrando ingenti limiti per le imprese «dematerializzate» tipiche del settore digitale.

<sup>54</sup> Si veda anche S. DORIGO, *Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2019, VIII, p. 759.

<sup>55</sup> Cfr. COM(2018) 147 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

<sup>56</sup> L'Italia ha già introdotto la nozione di stabile organizzazione virtuale nel testo normativo dell'art. 162 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in accordo alle ultime modifiche apportate al Modello di Convenzione OCSE. Per un approfondimento sul tema si veda, fra i molti, M. AN-

diretto ad instaurare un nesso (*nexus*), ai fini dell'imposizione fiscale, in un determinato Stato membro, dovendosi, più propriamente, considerare quale precipua integrazione del concetto di stabile organizzazione<sup>57</sup>.

Giova segnalare che si ritiene sussistente una presenza digitale significativa qualora, da un lato, l'attività espletata attraverso essa consista, in tutto o in parte, nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale e, dall'altro, ricorrano le seguenti condizioni, anche in via non cumulativa, su base annuale:

- a) produzione di ricavi, derivanti da servizi digitali, superiori ad euro sette milioni;
- b) numero di utenti attivi eccedente le centomila unità;
- c) numero di contratti conclusi *on-line* superiori alla soglia delle tremila unità.

Pertanto, qualora esista una presenza digitale significativa tramite cui sia esercitata, in tutto o in parte, un'attività, si considererebbe sussistente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Il criterio di attribuzione degli utili alla presenza digitale significativa si fonderebbe sul principio secondo cui è opportuno attribuire alla presenza digitale significativa gli utili che essa avrebbe realizzato attraverso determinate attività economiche rilevanti svolte tramite un'interfaccia digitale, qualora fosse stata un'impresa separata e indipendente esercente attività simili o identiche in condizioni simili o identiche, tenendo conto degli attivi utilizzati, delle funzioni esercitate e dei rischi assunti. Ne consegue che gli utili attribuibili ad una presenza digitale significativa o in relazione

TONINI, M.L. MARIELLA, *Stabile organizzazione: la parola ad Assonime*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 2593 ss.; L. GAIANI, *La "nuova" stabile organizzazione sotto la lente di Assonime*, in *Il fisco*, 2018, p. 2863 ss.; D. CONTI, *Stabile organizzazione occulta: nuovi strumenti per l'Erario o "molto rumore per nulla"?*, in *Novità fiscali (SUPSI)*, 2019, p. 337.

<sup>57</sup> Generalmente, per "stabile organizzazione" si intende una sede o un centro di affari non temporaneo tramite cui un soggetto non residente esercita la propria attività economica, producendo reddito nel territorio di uno Stato diverso da quello di residenza. Sulla stabile organizzazione, si veda, *ex multis*, C. GARBARINO, *Forza di attrazione della stabile organizzazione e trattamento isolato dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 427 ss.; A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1132 ss.; P. LUDOVICI, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 72 ss.; S. MAYR, B. SANTAGROCE, *Stabile organizzazione: tematiche e prospettive nel contesto nazionale e internazionale*, in *Corr. trib.*, 2013, XXV, p. 1951 ss.

ad essa in uno Stato membro sarebbero sottoposti unicamente al regime di imposta sulle società vigente in tale Stato membro.

Questa disciplina si applicherebbe alle entità fiscalmente residenti in uno Stato membro o anche in uno Stato terzo; con la precisazione che se localizzate in uno Stato terzo, la normativa si applicherebbe nella misura in cui la Convenzione contro le doppie imposizioni in essere con il predetto Stato terzo contenga disposizioni analoghe e tali disposizioni siano effettivamente in vigore.

### **2.3.2 Brevi cenni sulla proposta di direttiva relativa all'imposta sui servizi digitali**

In attuazione dell'*Action Plan* del 2018, il Consiglio ha presentato una proposta di direttiva, fondata sull'art. 113 TFUE, in materia di imposta sui servizi digitali (di seguito, ISD) per tentare di risolvere il delicato problema relativo alla tassazione dell'economia digitale<sup>58</sup>.

In tale proposta, è prevista l'introduzione di un'imposta, avente portata mirata, riscossa sui ricavi derivanti dalla prestazione di servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti<sup>59</sup>. Trattasi di una misura prevista sull'assunto che il mantenimento e l'applicazione degli attuali criteri di localizzazione della ricchezza anche all'economia digitale possa produrre irragionevoli distorsioni nella concorrenza sia fra Stati che fra imprese<sup>60</sup>.

L'ISD andrebbe ad incidere sui ricavi lordi, al netto dell'IVA ed altre imposte analoghe, derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi da parte di un'entità:

a) l'immissione di pubblicità su un'interfaccia digitale;

<sup>58</sup> Rispetto alla tassazione dell'economia digitale, si registra l'adozione soltanto di misure unilaterali da parte degli Stati. Per la situazione italiana si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, S. SANTORO, *La web tax. Profili di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 459 ss.; M. CERRATO, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, p. 751 ss. Per la situazione in ambito internazionale, S. WAGH, *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, in *Bulletin for International Taxation*, 2016, p. 538 ss.; L. CERIONI, *The New "Google Tax": The "Begging of the End" for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?*, in *European Taxation*, 2015, p. 185 ss.

<sup>59</sup> Cfr. COM(2018) 148 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

<sup>60</sup> In termini analoghi, E. DELLA VALLE, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il fisco*, 2018, XVI, p. 1508.

- b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale (cd. piattaforma digitale) tramite cui interagire con altri utenti, agevolando le cessioni di beni o prestazioni di servizi fra loro; o
- c) la trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati dalle attività degli utenti stessi sulle interfacce digitali.

Il prelievo tributario, con aliquota fiscale del 3 per cento, colpirebbe qualsiasi entità che produce ricavi a livello mondiale superiori ad euro 750 milioni e che, contestualmente, realizza ricavi imponibili, in ambito europeo, superiori ad euro 50 milioni.

L'imposizione fiscale verrebbe connessa alla sussistenza del requisito della territorialità tale per cui i ricavi imponibili verrebbero tassati nella misura in cui siano prodotti in uno Stato membro qualora, nel corso del periodo di imposta, gli utenti di tale servizio si siano trovati in tale Stato. Un utente si trova in uno Stato membro in un periodo di imposta:

- a) nel caso di immissione di pubblicità su un'interfaccia digitale, se la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato in tale Stato membro nel periodo di imposta per accedere all'interfaccia digitale;
- b) nel caso di messa a disposizione degli utenti di una piattaforma digitale, se l'utente utilizza un dispositivo in tale Stato membro nel periodo di imposta per accedere alla piattaforma digitale e conclude un'operazione su tale piattaforma, salvo l'ipotesi in cui il servizio comporti un'attività su una piattaforma digitale non riconducibile all'ipotesi considerata;
- c) nel caso di trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali, qualora i dati generati dall'utente che ha utilizzato il dispositivo in tale Stato membro per accedere ad un'interfaccia digitale, nel corso del periodo di imposta, siano trasmessi nel medesimo periodo di imposta.

### ***3. Il procedimento legislativo in ambito europeo: procedure legislative e regole deliberative***

Il procedimento legislativo in ambito europeo ricomprende, a sua volta, la procedura legislativa ordinaria e la procedura legislativa speciale.

La procedura legislativa ordinaria, ai sensi dell'art. 289 TFUE, consiste nell'adozione congiunta di un regolamento, di una direttiva o di una deci-

sione da parte del Parlamento europeo e del Consiglio, su proposta della Commissione. Tale procedura, prima dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, era definita anche di "co-decisione", poiché il previgente assetto delineato dall'art. 251 TCE aveva costruito un sistema in cui il Consiglio e il Parlamento europeo erano dotati di un eguale potere decisionale senza che l'uno potesse, in qualche modo, prevalere sull'altro<sup>61</sup>.

La procedura legislativa ordinaria si apre con la proposta di adozione di un atto normativo della Commissione europea e istituisce un meccanismo fondato sul sistema di letture ripetute della proposta di atto legislativo fino ad massimo di tre letture affinché il Consiglio e il Parlamento europeo addivengano ad una posizione comune.

Differente risulta essere la procedura legislativa speciale che, a sua volta, enuclea la procedura di consultazione e la procedura di approvazione. Trattasi di procedure che, a mente dell'art. 289, par. 2, TFUE, si applicano nei casi appositamente previsti dai Trattati e vengono definite in modo puntuale e preciso dalle disposizioni normative di volta in volta applicabili, che, tra l'altro, fungono anche da base giuridica dell'atto stesso. Elemento peculiare di entrambe le procedure legislative speciali si ravvisa nell'apporto di un contributo non paritario da parte del Consiglio e del Parlamento europeo. Nella procedura di consultazione al potere del Consiglio di adottare l'atto normativo a maggioranza qualificata o all'unanimità corrisponde l'obbligo di consultazione del Parlamento europeo, sebbene il parere reso da tale Istituzione non abbia natura vincolante. All'inverso, nella procedura di approvazione si prevede che l'atto normativo deliberato dal Consiglio sia sottoposto al vaglio del Parlamento europeo, al quale, in ogni caso, rimarrebbe la sola possibilità di approvare o respingere l'atto senza potere di modifica alcuno.

Rispetto alle regole deliberative, come già accennato, il Consiglio delibera all'unanimità o a maggioranza qualificata, nota anche come regola della cd. "doppia maggioranza". L'art. 16, par. 4, TUE dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la maggioranza qualificata si intende raggiunta

<sup>61</sup> L. DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 105. A titolo di completezza, si segnala che la procedura di «co-decisione» è stata introdotta con il Trattato di Maastricht, sebbene limitatamente a pochi casi, ed, in seguito, la portata della stessa è stata estesa, dapprima, con il Trattato di Amsterdam (con cui è stata sostituita con la procedura di cooperazione) e, ulteriormente, rafforzata con il Trattato di Nizza.

quando vi è una deliberazione favorevole di almeno il 55 per cento dei membri del Consiglio, con un minimo di 15 rappresentanti degli Stati membri che totalizzino quantomeno il 65 per cento della popolazione dell'Unione europea. La minoranza di blocco deve comprendere un minimo di quattro membri del Consiglio; in caso contrario, la maggioranza qualificata si intende raggiunta<sup>62</sup>.

Il meccanismo della maggioranza qualificata si fonda su due parametri cumulativi: da un lato, il cd. *quorum* numerico minimo, individuato nel voto favorevole di almeno il 55 per cento dei membri del Consiglio con un minimo di 15 rappresentanti degli Stati membri, e, dall'altro, il cd. *quorum* demografico minimo che considera rilevante il numero della popolazione di ogni Stato membro.

La regola dell'unanimità, invece, richiede, ovviamente, la presenza di un consenso unanime in sede deliberativa, salvo astensione (in ogni caso, non ostativa all'adozione della decisione), e tale regola trova applicazione rispetto ad una serie di questioni considerate "sensibili" dagli Stati membri (*e.g.*, l'armonizzazione della legislazione nazionale in materia di imposte indirette o questioni attinenti alle finanze europee in ordine alle risorse proprie o al quadro finanziario pluriennale)<sup>63</sup>.

#### 4. La regola dell'unanimità in materia fiscale: un limite «stringente»

La fiscalità è uno dei settori sottoposti alla stringente regola dell'unanimità, che ha sempre mostrato i propri limiti rispetto all'adozione di atti idonei a definire un maggiore coordinamento, se non addirittura, talvolta, una forma di armonizzazione a livello europeo (*e.g.*, la CCTB o la CCCTB).

<sup>62</sup> Si precisa che le altre modalità che disciplinano il voto a maggioranza qualificata sono stabilite dall'art. 238, par. 2, TFUE.

<sup>63</sup> A titolo di completezza, si rileva che sono soggette alla regola dell'unanimità anche: a) la politica estera e di sicurezza comune (PESC), salvo appositi casi richiedenti la maggioranza qualificata (*e.g.*, la nomina di un rappresentante speciale); b) questioni relative alla cittadinanza europea (*e.g.*, la concessione di nuovi diritti ai cittadini europei); c) l'adesione all'Unione europea; d) alcune disposizioni in materia di giustizia e affari interni (*e.g.*, la Procura europea, il diritto di famiglia, la cooperazione di polizia a livello operativo, etc.); e) l'armonizzazione della legislazione nazionale in materia di sicurezza sociale e protezione sociale; f) ogni questione difforme dalla proposta della Commissione allorché questa ultima non sia in grado di accettare le modifiche apportate alla propria proposta, salvo nel caso di atti da adottare su raccomandazione della Commissione stessa (*e.g.*, nel settore del coordinamento delle politiche economiche).

A ben vedere, sebbene l'estrema rigidità di tale regola, la previsione della stessa si rinviene nella scelta assunta dagli Stati membri di mantenere la propria sovranità in ambito fiscale<sup>64</sup>, almeno in relazione al settore dell'imposizione diretta. La regola dell'unanimità, infatti, era stata concepita per essere indissolubilmente legata alla preservazione della sovranità nazionale. Da un lato, sarebbe stata l'unica regola deliberativa in grado di tutelare effettivamente le prerogative sovrane degli Stati membri in ragione del ruolo paritario dalla stessa attribuito al singolo Stato, a prescindere dalla relativa dimensione e popolazione; dall'altro, avrebbe consentito l'adozione di interventi mirati da parte dell'Unione europea nella misura in cui nessuno Stato membro avesse esercitato il proprio potere di veto. La regola dell'unanimità è stata, quindi, considerata come una sorta di "ancora" di salvezza: insomma, un "salvacondotto" permanente e, allo stesso tempo, irrinunciabile per evitare il verificarsi di eventuali interventi dell'Unione europea oltre le competenze alla stessa attribuite dai Trattati, magari interferendo nelle aliquote di imposta sulle società e delle imposte sul reddito delle persone fisiche ovvero, infine, di altri tributi. Nonostante il differente ruolo svolto dall'Unione europea rispetto alla fiscalità indiretta ed a quella diretta, è possibile notare che la procedura legislativa speciale prevista dagli artt. 113 e 115 TFUE risulta essere la medesima, ancorché differente sia il risultato raggiunto in termini, rispettivamente, di armonizzazione fiscale in un caso e di mero coordinamento, o riavvicinamento, delle legislazioni degli Stati membri nell'altro. Tuttavia, in entrambi i casi, il Consiglio delibera all'unanimità, in base ad una procedura legislativa speciale, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale.

Ruolo ancora più settoriale e specifico avrebbero le disposizioni di cui agli artt. 192, par. 2, lett. a), e 194, par. 3, TFUE riguardanti l'adozione di misure aventi incidenza fiscale nel settore dell'ambiente e dell'energia.

<sup>64</sup> Sulla sovranità nazionale in materia tributaria, A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.*, 2012, I, p. 11 ss.; G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 228 ss.; P. COPPOLA, *Il Fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Milano, Cedam, 2016, p. 367, la quale rimarca, per giunta, la «storica e marcata riluttanza degli Stati a rinunciare alla propria sovranità impositiva a vantaggio di misure di armonizzazione o livellamento dei regimi d'imposizione».

L'art. 192, par. 2, lett. a), TFUE legittima, in deroga alla procedura legislativa ordinaria prevista dal par. 1 di tale norma, il Consiglio ad adottare un atto fiscale in materia ambientale, in base ad una procedura speciale, previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni<sup>65</sup>.

Diversamente, l'art. 194, par. 3, TFUE stabilisce, in deroga al par. 2 della norma *de qua*<sup>66</sup>, che il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, stabilisce le misure *ivi* contemplate se sono principalmente di natura fiscale. Rimane fermo che la regola dell'unanimità equivale ad attribuire non un semplice potere di opposizione, bensì di interdizione ad ogni Stato membro<sup>67</sup>. Di regola, la prassi sembra aver insegnato che l'opposizione (*rectius*: l'interdizione) posta da uno Stato membro si traduce sempre in uno stallo del procedimento troppo spesso permanente. Stallo non solo ascrivibile ai progetti di riforma richiamati e rimasti inattuati, ma, in via generalizzata, esteso al mantenimento dello *status quo ante* di privilegio riguardante soltanto alcuni Stati membri come, ad esempio, la permanenza di regimi, di fatto, a fiscalità privilegiata in Olanda, Lussemburgo, Irlanda e altri Stati minori<sup>68</sup>.

<sup>65</sup> Si rileva che tale procura si applica, in accordo a quanto stabilito dall'art. 192, par. 2, lett. a), TFUE, anche per adottare in materia ambientale: a) misure aventi incidenza sull'assetto territoriale, sulla gestione quantitativa delle risorse idriche o aventi rapporto, sia esso diretto che indiretto, con la disponibilità delle stesse e sulla destinazione dei suoli, ad eccezione della gestione dei residui e b) misure aventi una sensibile incidenza sulla scelta di uno Stato membro tra diverse fonti di energia e sulla struttura generale dell'approvvigionamento energetico del medesimo. Tuttavia, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, può rendere applicabile la procedura legislativa ordinaria.

<sup>66</sup> L'art. 194, par. 2, TFUE statuisce che, fatte salve le altre disposizioni dei trattati, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le misure necessarie per conseguire gli obiettivi di cui al par. 1 (e.g., garantire il funzionamento del mercato dell'energia ovvero garantire la sicurezza dell'approvvigionamento energetico dell'Unione europea). Tali misure, adottate previa consultazione del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, non incidono sul diritto di uno Stato membro di determinare le condizioni di utilizzo delle sue fonti energetiche, la scelta tra varie fonti energetiche e la struttura generale del suo approvvigionamento energetico, salvo quanto previsto dall'art. 192, par. 2, lett. c), TFUE.

<sup>67</sup> In termini analoghi, F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, III, p. 725 ss.

<sup>68</sup> In questo senso, F. GALLO, *Quali interventi postpandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e Regioni?*, in *Rass. trib.*, 2020, III, p. 602.

### 5. La Commissione europea ripensa alla regola decisionale in ambito fiscale: gli effetti negativi della regola dell'unanimità

Il dibattito sull'utilità o meno della regola dell'unanimità in materia fiscale è stato rivitalizzato da una recente comunicazione della Commissione europea, pubblicata in data 15 gennaio 2019, dal titolo «*Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*». Trattasi di una comunicazione della Commissione rivolta al Consiglio, al Parlamento europeo e al Consiglio europeo con cui vengono evidenziati gli effetti positivi derivanti dalla modifica del processo decisionale in materia fiscale ancorato da tempo all'angusta regola dell'unanimità.

Nell'avanzare tale proposta, la Commissione europea non si è esentata dall'indicare le maggiori inefficienze imputabili alla regola dell'unanimità in ambito tributario, sintetizzabili in due fronti con riguardo: da un lato, al processo decisionale in se per sé considerato e, dall'altro, al costo economico in termini monetari derivante dall'*impasse* generatosi in sede europea.

Sotto il primo profilo, l'unanimità si contraddistingue negativamente per diverse ragioni<sup>69</sup>. In primo luogo, trattasi di una regola che, per natura intrinseca, è rigida e inflessibile, non consentendo il raggiungimento di una soluzione di compromesso. Il compromesso è impedito per la difficoltà stessa nel raggiungerlo: è sufficiente il voto ostativo di uno Stato membro a bloccare l'intero processo decisionale. Proprio per questo motivo, talvolta, la «cultura» dell'unanimità tende ad incoraggiare gli Stati membri e le relative Autorità fiscali nazionali ad adottare una politica fiscale di conservazione del sistema, in luogo di una politica tesa al raggiungimento di un accordo di natura compromissoria diretto a salvaguardare e, magari, rafforzare gli interessi generali dell'Unione europea. In secondo luogo, anche qualora si riesca a raggiungere un accordo all'unanimità, nella migliore delle ipotesi la Commissione europea ritiene si tratti di un accordo al minimo comune denominatore, dal limitato impatto positivo per le imprese e i consumatori ovvero dall'attuazione più gravosa (e.g., la direttiva sulla fatturazione dell'IVA adottata a costo

<sup>69</sup> Per un'analisi dettagliata si rinvia a COM(2019) 8 definitivo, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, Bruxelles, 15 gennaio 2019, pp. 8 e 9.

di disparità fra i requisiti in materia di fatturazione derivanti dalle opzioni lasciate agli Stati membri).

In terzo luogo, l'unanimità, almeno nel settore fiscale, ha determinato il sorgere di effetti indesiderati nel processo decisionale, assurgendo spesso a "moneta" di scambio<sup>70</sup> in una logica non troppo diversa da quella mercantilistica, fondata sull'idea del baratto o, per essere più eleganti, del "do ut des". Ne consegue che la regola dell'unanimità ben si presta ad abusi di alcuni Stati membri per interessi meramente nazionali, a scapito del mercato unico e delle esigenze degli altri Stati membri.

Non mi sembra erroneo sostenere che ne derivi, in ottica squisitamente tributaria, il verificarsi di situazioni eterogenee, sebbene, in larga parte, riconducibili al fenomeno della concorrenza fiscale dannosa: ciò che costituisce un incentivo fiscale per uno Stato membro da preservare potrebbe, contestualmente, rappresentare l'erosione della base imponibile nazionale per un altro. Ancora: le misure fiscali di uno Stato membro predisposte al solo ed unico scopo di rendere «attraenti» le basi imponibili mobili (e.g., si pensi ai redditi da attività finanziarie) potrebbero essere tendenti a ridurre l'onere fiscale connesso a tali basi imponibili anche negli altri Stati membri. Tuttavia, le esigenze di bilancio e, quindi, la necessità di entrate pubbliche potrebbero, "a cascata", richiedere di aumentare la tassazione sulle basi imponibili meno mobili (e.g., si pensi ai redditi da lavoro), con ciò minando la giustizia fiscale e la stessa equità dei sistemi tributari degli Stati membri.

In quarto luogo, l'unanimità nel settore fiscale è controproducente, infatti una decisione assunta all'unanimità può essere revocata nello stesso modo e ciò rende gli Stati membri, alle volte, eccessivamente prudenti, attenuando le ambizioni e, di riflesso, indebolendo il risultato finale perseguito.

Quanto al secondo profilo, è noto che la mancata attuazione di alcune proposte di riforma, a causa della regola dell'unanimità, abbia determinato dei costi economici imputabili, per lo più, all'assenza di entrate pubbliche a titolo di gettito fiscale.

<sup>70</sup> L'espressione «moneta di scambio» è stata impiegata dalla stessa Commissione europea; cfr. COM(2019) 8 definitivo, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, cit., p. 9.

Il costo stimato dell'inazione della politica fiscale europea è particolarmente ingente:

- a) il regime dell'IVA definitivo avrebbe potuto aiutare a colmare il divario annuale dell'IVA, che è pari ad euro 147 miliardi e, in buona parte, dovuto all'evasione e all'elusione fiscale;
- b) la riduzione delle frodi nel settore dell'IVA avrebbe potuto consentire un risparmio di euro 50 miliardi, altrimenti gravanti sui bilanci pubblici;
- c) l'adozione della CCCTB, nel lungo periodo, avrebbe aumentato gli investimenti nell'Unione europea fino al 3,4 per cento nonché comportato un incremento della crescita fino all'1,2 per cento (corrispondente ad un ammontare di circa 180 miliardi di euro);
- d) l'imposta sulle transazioni finanziarie, proposta nel 2011, avrebbe prodotto un incremento di entrate pari ad euro 57 miliardi;
- e) l'imposta sui servizi digitali, o ISD, avrebbe generato una quota di nuove entrate pubbliche, con cadenza annuale, di 5 miliardi di euro.

### **6. *Le alternative alla regola dell'unanimità***

La Commissione europea, con la comunicazione in rassegna, ha individuato nella regola della maggioranza qualificata nel settore fiscale una valida alternativa alla regola dell'unanimità.

Il passaggio alla regola deliberativa della maggioranza qualificata non inciderebbe sulle attuali competenze degli Stati membri nel settore fiscale, in quanto, sulla base di un protocollo incluso nel Trattato Lisbona, si evince che nessuna disposizione del Trattato stesso sarebbe in grado di modificare in alcun modo la portata o l'esercizio della competenza dell'Unione europea in materia fiscale. In questo senso, l'adozione di una regola deliberativa differente da quella attualmente vigente non inciderebbe sulla ripartizione di competenze tra Stati membri ed Unione europea.

Come già accennato, i Trattati europei sembrano essere chiari rispetto alle modalità di adozione delle decisioni di carattere tributario: la regola generale, fatta propria dagli artt. 113 e 115 TFUE, è quella dell'unanimità secondo la procedura legislativa speciale. Tuttavia, non mancherebbero deroghe, tra l'altro espressione di una maggiore flessibilità, che consentano il ricorso a procedure differenti dalla regola dell'unanimità e senza

la necessità di dare luogo ad una revisione dei Trattati stessi. In effetti, le opzioni sono molteplici, tutte già previste dai Trattati, e si concretizzano in una serie di procedure giuridiche alternative per meglio realizzare gli obiettivi europei:

- a) la procedura di cooperazione rafforzata;
- b) gli artt. 116 e 325 TFUE;
- c) le clausole cd. passerella.

### 6.1 *(Segue): la procedura di cooperazione rafforzata*

La procedura di cooperazione rafforzata attribuisce ad un gruppo costituito da almeno nove Stati membri un vero e proprio potere di azione congiunto tramite la proposizione di un'iniziativa comune qualora risulti essere impossibile raggiungere un accordo deliberato all'unanimità in seno al Consiglio. Trattasi di una procedura già utilizzata nel settore fiscale nel 2011 con riferimento alla proposta di introduzione di un'imposta sulle transazioni finanziarie, discussa da tutti gli Stati membri, e oggi tale proposta è oggetto di negoziati da parte di dieci Stati membri al fine di giungere ad una soluzione di compromesso unanime.

A giudizio della Commissione, la cooperazione rafforzata potrebbe rappresentare una buona opzione per far progredire alcune iniziative europee con un gruppo ristretto di Stati membri, pur non essendo la stessa una soluzione ottimale in grado di superare le rilevanti criticità connesse all'impiego della regola dell'unanimità né tantomeno per garantire progressi e coerenza per il mercato comune<sup>71</sup>.

Se è questo è vero, è, altrettanto, rispondente a verità che la cooperazione rafforzata richiede condizioni stringenti, infatti, come previsto dall'art. 326, par. 2, TFUE, tale procedura non può arrecare pregiudizio né al mercato interno né alla coesione economica, sociale e territoriale. Analogamente, non può costituire un ostacolo né una discriminazione per gli scambi tra gli Stati membri né, infine, può provocare distorsioni di concorrenza tra questi ultimi, dovendo, peraltro, la cooperazione rafforzata rispettare le competenze, i diritti e gli obblighi degli Stati membri che non vi partecipano.

<sup>71</sup> Cfr. COM(2019) 8 definitivo, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, cit., p. 10.

### 6.2 (Segue): *gli artt. 116 e 325 TFUE*

Gli artt. 116 e 325 TFUE sono, invece, norme che consentono, in talune circostanze specifiche, di ricorrere al voto a maggioranza qualificata.

L'art. 116 TFUE, applicabile per eliminare le distorsioni della concorrenza dovute alla disparità delle norme fiscali qualora non sia stato possibile far venire meno la distorsione, previa consultazione con gli Stati membri, legittimerebbe il ricorso alla regola deliberativa della maggioranza qualificata nell'ambito della procedura legislativa ordinaria. Tuttavia, il ricorso a tale norma desta non poche perplessità, in quanto si tratta di una disposizione non solo subordinata a condizioni rigorose, ma anche inidonea, né tantomeno prevista, per colmare le lacune generate dalla regola dell'unanimità<sup>72</sup>. In aggiunta, elemento non trascurabile, relativo all'art. 116 TFUE, è di rappresentare una norma richiamata da molti, ma applicata da nessuno; altrimenti detto, si tratta di un "orizzonte", in un certo senso, inesplorato, non avendo l'art. 116 TFUE mai avuto applicazione.

Il voto a maggioranza qualificata potrebbe anche essere utilizzato per adottare misure mirate a contrastare le frodi e le attività illegali lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea ai sensi dell'art. 325 TFUE. Questa ultima norma, a tal uopo, legittima il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, ad adottare, in funzione di tutela degli Stati membri e della stessa Unione europea, le misure necessarie tese a prevenire e contrastare la frode che lede gli interessi finanziari europei. L'art. 325 TFUE potrebbe essere, ad esempio, impiegato quale strumento per neutralizzare le frodi nel settore dell'IVA, essendo tale tributo, sia in ottica fisiologica che strutturale, una risorsa propria dell'Unione europea.

### 6.3 (Segue): *le clausole cd. passerella*

Le clausole cd. passerella<sup>73</sup>, secondo la Commissione europea, rappresentano la modalità più strutturata e pratica per passare dalla regola

<sup>72</sup> Così COM(2019) 8 definitivo, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, cit., p. 11.

<sup>73</sup> Sulla tematica si veda, senza alcuna pretesa di esaustività, R. BÖTTNER, *The Treaty Amendment Procedures and the Relationship between Article 31(3) TEU and the General Bridging Clause of Article 48(7) TEU*, in *European Constitutional Law Review*, 2016, XII, p. 499 ss.

dell'unanimità a quella della maggioranza qualificata, tenuto anche conto che trattasi di clausole appositamente previste dai Trattati.

L'art. 48, par. 7, TUE racchiude una clausola passerella di carattere generale che consente al Consiglio di adottare misure nel settore fiscale con il voto a maggioranza qualificata ovvero attraverso la procedura legislativa ordinaria.

La clausola passerella può essere attivata su impulso del Consiglio europeo, nelle ipotesi in cui il TFUE o il TUE prevedano che il Consiglio deliberi all'unanimità in un settore o in un caso determinato. Il Consiglio europeo deve prendere l'iniziativa, indicando l'ambito di applicazione della modifica prevista nel processo decisionale, e darne, in seguito, notifica ai Parlamenti nazionali. Questi ultimi non solo devono essere obbligatoriamente interpellati, ma agli stessi è, altresì, riconosciuto un potere di opposizione<sup>74</sup>. Tuttavia, qualora nessun Parlamento nazionale si opponga entro sei mesi, il Consiglio europeo può adottare tale decisione all'unanimità, previo *placet* del Parlamento europeo.

A livello sostanziale, la clausola passerella offre la possibilità di introdurre la regola deliberativa della maggioranza qualificata, ma, pur sempre, nell'ambito della procedura legislativa speciale e nella misura in cui tanto i Parlamenti nazionali quanto il Parlamento europeo non si oppongono. Altra clausola passerella è fornita dall'art. 192, par. 2, TFUE e riguarda le misure nel settore ambientale che, allo stato attuale, sono sottoposte alla regola dell'unanimità, comprese le disposizioni con incidenza fiscale. Dal tenore di questa norma, cui mai è stato fatto ricorso in precedenza, si evince che sarebbe ipotizzabile il passaggio alla procedura legislativa ordinaria per l'adozione di misure fiscali, relative al settore ambientale, qualora il Consiglio decida all'unanimità in tal senso, su proposta della

<sup>74</sup> Sul punto, interessante è la ricostruzione effettuata da D. CENSI, *Un sistema fiscale europeo: non una questione di se, ma di come e quando*, in *Novità fiscali (SUPSI)*, 2019, 359 e 360, il quale ha affermato che le Supreme Corti degli Stati membri hanno reso imprescindibile l'interpello dei rispettivi parlamenti nazionali per ogni decisione rilevante in ambito economico-finanziario a livello euro-unitario, al fine di difendere le prerogative di controllo che le costituzioni ed i Trattati europei sanciscono come rimanenti in capo agli Stati. Ad esempio, il Tribunale federale tedesco ha sancito l'obbligo in capo ai membri del Governo nazionale di informare e chiedere l'autorizzazione al Parlamento per ogni concessione di aiuto finanziario ad uno Stato membro; analogamente, il Tribunale costituzionale portoghese ha difeso il sistema complessivo di *welfare state* costruito sulla base della Costituzione lusitana.

Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni.

A titolo di completezza, si specifica che il Consiglio europeo adotta ogni decisione, a tal riguardo, all'unanimità, in quanto le clausole passerella sono state incluse nei Trattati europei all'unanimità e soltanto una decisione all'unanimità è in grado di determinarne l'attivazione<sup>75</sup>.

### **7. *L'approccio consigliato dalla Commissione europea***

Nella comunicazione del 2019, la Commissione suggerisce di adottare un approccio graduale al fine di consentire agli Stati membri di adattarsi e contribuire al processo in maniera collettiva, evitando scontri e conflitti. La transizione potrebbe essere, teoricamente, suddivisa in quattro ipotetiche e differenti fasi, ognuna delle quali caratterizzata dal passaggio della regola deliberativa dell'unanimità a quella della maggioranza qualificata. Nella prima fase, la regola deliberativa della maggioranza qualificata dovrebbe essere utilizzata per misure non incidenti direttamente sui diritti, sulle basi imponibili o sulle aliquote di imposta degli Stati membri, bensì per la lotta alle frodi, all'evasione e all'elusione fiscale nonché per agevolare il rispetto degli obblighi fiscali delle imprese nel mercato unico. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle misure dirette a migliorare la cooperazione amministrativa e l'assistenza reciproca tra gli Stati membri negli specifici settori summenzionati ovvero alle iniziative degli Stati membri, intraprese a livello internazionale, per contrastare l'abuso o la pianificazione fiscale aggressiva (*e.g.*, le misure contenute nel Progetto BEPS).

Nella seconda fase si assisterebbe all'estensione della regola deliberativa della maggioranza qualificata alle misure di natura fiscale predisposte allo scopo di sostenere altri obiettivi politici (*e.g.*, si pensi alle misure per la lotta contro i cambiamenti climatici, la tutela dell'ambiente, il miglioramento della salute pubblica, la politica dei trasporti o la politica energetica). Doverosa è, tuttavia, la precisazione che, mentre nel settore ambientale sarebbe opportuno fare ricorso all'art. 192, par. 2, TFUE, per

<sup>75</sup> Sul punto, COM(2019) 8 definitivo, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, cit., p. 12.

tutti gli altri settori si applicherebbe la clausola passerella generale, di cui all'art. 48, par. 7, TUE.

La terza fase si connoterebbe per essere il momento in cui l'attenzione verrebbe spostata al settore fiscale già oggetto di armonizzazione e, quindi, all'IVA e alle accise. In tale ambito, l'instaurazione di un processo decisionale, fondato sulla regola deliberativa della maggioranza qualificata, avrebbe il pregio di consentire il raggiungimento di decisioni in maniera più rapida e, dunque, di stare al «passo» con i recenti sviluppi tecnologici e i cambiamenti del mercato. Si pensi, ad esempio, che sarebbe magari opportuno ripensare al sistema IVA, ormai obsoleto ed eccessivamente gravoso per le imprese rispetto all'attuale realtà economica ed imprenditoriale, al fine di creare un regime IVA definitivo, sostenibile ed a prova di frode.

Nella quarta ed ultima fase, la regola deliberativa della maggioranza qualificata verrebbe estesa alle ulteriori iniziative intraprese in ambito tributario, necessarie tanto per il mercato unico quanto per la previsione di un sistema caratterizzato da un'imposizione fiscale equa e competitiva nel contesto europeo. Tala regola consentirebbe di porre fine all'attuale situazione di stallo, offrendo certezza e stabilità alle imprese localizzate in Europa nonché, al contempo, contribuendo a conferire sia solidità al mercato unico che equità ai sistemi fiscali nazionali (e.g., l'introduzione della CCTB e della CCCTB nonché una soluzione al problema relativo alla tassazione dell'economia digitale).

Si segnala che i Parlamenti nazionali, in ragione dell'importante ruolo dagli stessi rivestiti in tale processo, sono stati prontamente informati della comunicazione della Commissione europea, resa in data 15 gennaio 2019, al fine di approvare il calendario illustrato, decidere rapidamente di ricorrere alla clausola passerella generale per le prime due fasi, considerate meno controverse, e, infine, prendere in considerazione il ricorso alla clausola passerella per le ultime due fasi<sup>76</sup>.

<sup>76</sup> Rispetto all'Italia, Senato della Repubblica Italiana, *Comunicazione: "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE"* (COM(2019) 8), in *Notte su atti dell'Unione europea (Servizio studi del Senato)*, n. 18, Roma, 30 gennaio 2019, p. 5.

### 8. *L'ultima posizione della Commissione europea: il Tax Package del 15 luglio 2020*

La Commissione europea ha pubblicato, in data 15 luglio 2020, una comunicazione rivolta al Consiglio e al Parlamento europeo dal titolo «*An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*» (di seguito, il *Tax Package*).

La Commissione, anche in ragione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 che ha gravemente perturbato le economie degli Stati membri, ha rinnovato l'intenzione di attuare un piano di azione, soprattutto in materia fiscale, per dare luogo ad un vigoroso processo di riforma al fine di approvare i molti progetti rimasti incompiuti. Trattasi di un ambizioso obiettivo che può essere raggiunto nella misura in cui sia esistente un processo decisionale più rapido ed efficiente a livello unionale, magari fondato sulla regola della maggioranza qualificata.

Nella citata comunicazione, sembra opportuno precisare che la Commissione ha individuato anche ulteriori scopi da perseguire per realizzare in modo compiuto il *Tax Package*<sup>77</sup>:

- a) la creazione di un sistema caratterizzato da un'imposizione equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa nonché la previsione di una serie di iniziative future nel settore della fiscalità diretta ed indiretta;
- b) una proposta legislativa per la revisione della direttiva 2011/16/UE (cd. direttiva sulla cooperazione amministrativa), la quale sarebbe funzionale, da un lato, ad introdurre uno scambio automatico di informazioni tra le Autorità fiscali degli Stati membri sui redditi/ricavi generati dai venditori sulle piattaforme digitali e, dall'altro, a rafforzare la cooperazione amministrativa, chiarendo, inoltre, la portata delle norme già esistenti;
- c) una comunicazione sulla buona *governance* fiscale nell'Unione europea per esaminare i progressi compiuti e con l'intento di migliorare la *governance* fiscale stessa sia all'interno che all'esterno della medesima Unione europea<sup>78</sup>. In particolare, si renderebbe necessario:

<sup>77</sup> Cfr. COM(2020) 312 definitivo, *Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa*, Bruxelles, 15 luglio 2020, p. 3 ss.

<sup>78</sup> Si rileva che il documento ufficiale in materia di buona *governance* fiscale, sia all'interno che all'esterno dell'Unione europea, è stato pubblicato sempre in data 15 luglio 2020; cfr.

riformare il codice di condotta in materia di imposizione delle imprese; riesaminare l'elenco europeo degli Stati non cooperativi a fini fiscali; migliorare gli atti per rafforzare la buona *governance* fiscale in relazione ai fondi europei; rafforzare le misure di difesa coordinate da parte degli Stati membri e, infine, sostenere gli Stati *partner* in via di sviluppo affinché possano rafforzare la buona *governance* fiscale.

### 9. *Considerazioni conclusive*

Il lungo e graduale processo di integrazione europea ha dovuto scontrarsi, in modo più o meno marcato, con il delicato aspetto della preservazione della sovranità nazionale degli Stati membri. È indubbio che la potestà tributaria sia espressione della sovranità degli Stati membri, in quanto il potere impositivo è uno dei maggiori poteri pubblicistici di cui lo Stato dispone e si avvale per la propria sopravvivenza, esercitabile solo in presenza di un effettivo potere di governo sul territorio<sup>79</sup>.

Il discorso compiuto deve confrontarsi anche con le obiezioni, in larga parte condivisibili, di un asserito *deficit* democratico in seno alla stessa Unione europea e si tratta di considerazioni di non poco conto in una materia, quale è quella tributaria, soggetta, generalmente, al principio della riserva di legge. Il principio “*no taxation without representation*” non è un semplice *slogan* per rammentare l'evoluzione e gli sviluppi del diritto all'autoimposizione. Al contrario, non mi sembra banale ricordare che trattasi di un principio cardine del diritto tributario, il quale ha consentito, in passato, alla popolazione di ribadire i propri diritti e

COM(2020) 313 definitivo, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sulla buona governance fiscale nell'UE e oltre*, Bruxelles, 15 luglio 2020.

<sup>79</sup> La potestà impositiva è espressione della sovranità dello Stato, che andrebbe intesa come la capacità giuridica di esercitare la potestà di governo e, quindi, di porsi come titolare di situazioni giuridiche attive. La potestà di governo si esercita tramite l'emanazione di norme giuridiche, che regolano determinati rapporti e trovano applicazione all'interno del territorio dello Stato stesso. Sul punto, precisa B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2012, p. 202, che la «norma attribuisce ad ogni Stato il diritto di esercitare in modo esclusivo il potere di governo sulla sua comunità territoriale, cioè sugli individui (e sui loro beni) che si trovano nell'ambito del territorio. Correlativamente ogni Stato ha l'obbligo di non esercitare in territorio altrui (e senza il consenso del sovrano locale) il proprio potere di governo, ossia di non svolgersi con i propri organi azioni di natura coercitiva o comunque suscettibili di essere coercitivamente attuate. In ogni caso la violazione della sovranità territoriale si ha solo se vi è presenza fisica e non autorizzata dell'organo straniero nel territorio».

rivendicare la rappresentanza dei propri interessi in materia fiscale e che, perciò, non può essere disatteso in qualsivoglia sistema giuridico che intenda definirsi rispondente a criteri di democraticità.

La storia, specie quella europea, insegna che il compromesso può rappresentare una soluzione o una valida alternativa alla soluzione auspicata nella misura in cui non si traduca in un abuso. La trasformazione della regola dell'unanimità, come evidenziato dalla Commissione europea nella comunicazione del 15 gennaio 2019, in un "moneta" di scambio da parte di alcuni Stati membri dovrebbe essere il principale elemento di riflessione rispetto ad una regola che ha mostrato e sta mostrando tutti i propri limiti ed inefficienze.

Il secondo elemento di riflessione, mi pare, debba essere incentrato sui progetti di riforma rimasti inattuati e che, al contrario, se entrati in vigore, avrebbero determinato un ammodernamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri. Analogamente, considerazioni positive non possono essere rivolte ad un sistema che tende al raggiungimento dell'equa e giusta imposizione nonché della buona *governance* fiscale, ma che, al tempo stesso, mantiene inerte una situazione di "convivenza" difficile in cui coesistono Stati a fiscalità ordinaria e Stati, in buona sostanza, a fiscalità privilegiata.

Un accordo sulla CCTB e sulla CCCTB consentirebbe di garantire la tassazione delle imprese societarie nel luogo di realizzazione dei profitti da cui seguirebbero notevoli effetti positivi: da un lato, si riuscirebbe a creare in Europa un regime fiscale sulle società unico, chiaro ed equo e, dall'altro, verrebbero ridotti fenomeni evasivi o elusivi, ormai di dimensione esorbitante. Sicché, in tale modo, si riuscirebbero a contrastare tutte quelle situazioni, espressione di condotte dei contribuenti, caratterizzate da una, probabilmente, fin troppo agevole sottrazione al prelievo fiscale mediante un "travestimento" del presupposto di imposta ovvero un occultamento *tout court* del presupposto medesimo.

Non mi sembra di esagerare nell'affermare che il problema della tassazione dell'economia digitale potrebbe essere annoverato tra le molteplici piaghe di una società globalizzata attiva in molti ambiti, come quello tecnologico, e ancor più attiva nel mantenere in essere situazioni di «inazione» nell'individuazione e/o nell'adozione degli strumenti giuridici in grado di risolverla.

La mancata tassazione dell'economia digitale viola i principi cardine dello Stato di diritto quali, per citarne solo alcuni, il principio di uguaglianza e, di riflesso, il principio di capacità contributiva. Mantenere questa situazione equivale, di fatto, ad affermare che “chi più ha” (*i.e.*, le grandi multinazionali del *web*) continui ad avere o incrementare ciò che possiede senza contribuzione alle pubbliche spese, mentre “chi meno ha” non può che avere il giorno seguente ancora di meno di ciò che possedeva il giorno precedente in ragione della contribuzione alle pubbliche spese. Ciò non solo viola la giustizia fiscale, ma è un qualcosa di inaccettabile nel “sistema” dei valori umani.

Una simile situazione, oltre a non essere rispondente ai canoni equitativi e sociali cui dovrebbe tendere la tassazione, rischia seriamente di minacciare il “contratto sociale” tra gli Stati membri ed i cittadini-contribuenti, rendendo necessaria l'adozione di misure sovranazionali per fronteggiare in modo effettivo i fenomeni derivanti, talvolta, dalla pianificazione fiscale aggressiva o, altre volte, dal mancato raggiungimento dell'unanimità in sede decisionale per la ferma opposizione di alcuni Stati membri.

Rispetto alla prospettiva dell'economia digitale, l'Italia si sta muovendo nella giusta direzione, mantenendosi al passo con gli sviluppi nel contesto internazionale, infatti si è assistito, per un verso, all'introduzione della nozione di stabile organizzazione digitale e, per l'altro, alla previsione di una *web tax*, definita, a seguito dell'ultima novella legislativa, imposta sui servizi digitali (e non dissimile, a livello sostanziale, da quella proposta in Europa)<sup>80</sup>. Apprezzabile l'attivismo dell'Italia, ma il problema resta: serve una risposta condivisa e comune per gli Stati membri, cioè serve una risposta europea.

<sup>80</sup> Tale tributo, introdotto con la legge 30 dicembre 2018, n. 145 (cd. legge di bilancio 2019), non è mai entrato in vigore, a causa della mancata approvazione del decreto attuativo, e la relativa disciplina è stata rivisitata dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (cd. legge di bilancio 2020). L'imposta sui servizi digitali, a regime a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2021, richiede sempre, ai fini attuativi, un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, la cui bozza è stata sottoposta ad una fase di consultazione pubblica con possibilità di inviare proposte di modifica o integrazione all'Amministrazione finanziaria entro la data del 31 dicembre 2020.

Come già segnalato dall'OCSE<sup>81</sup>, le misure unilaterali dei singoli Stati membri prive di coordinamento rimangono fini a se stesse con il rischio di acuire la già sussistente frammentazione; il coordinamento si rende, altresì, auspicabile rispetto all'interazione con gli Stati terzi. Si pensi, ad esempio, agli Stati Uniti di America che, tramite la riforma fiscale del 2017 (cd. *Tax Cuts and Jobs Act*), hanno introdotto l'istituto del *Global Intangible Low Tax Income* (GILTI) che si pone quale estensione accessoria del regime *Controlled Foreign Companies* (CFC), attraendo per trasparenza, in base ad un apposito meccanismo, l'extra-profitto delle società controllate estere derivanti da beni immateriali negli *States*. Ne emerge, una situazione delicata dai contorni incerti ed evanescenti secondo alcuni a rischio doppia imposizione internazionale, mentre secondo altri rientrante nella copertura offerta dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Chi ritiene che la *web tax* abbia natura di imposta indiretta configurerebbe come altamente probabile il rischio del verificarsi di doppie imposizioni per la tassazione dapprima in Italia e in seguito in America senza che la stessa possa essere scongiurata dalla Convenzione contro le doppie imposizioni (per non essere la *web tax* un'imposta sul reddito ovvero un'imposta identica o analoga) con conseguente pregiudizio al commercio internazionale nel settore del digitale. Diversamente, chi ritiene si tratti di una peculiare imposta (in)diretta per essere la stessa prelevata sui ricavi lordi, pur avendo un presupposto individuato nella ricchezza creata dalle imprese digitali, facendone valere la natura "ibrida" tesa ad intercettare anche il reddito prodotto, potrebbe, sebbene con difficoltà, far rientrare tale tributo nel perimetro applicativo della Convenzione contro le doppie imposizioni in qualità di imposta di natura identica o analoga a quelle *ivi* incluse<sup>82</sup>.

<sup>81</sup> Gli estensori dell'Action 1 del Progetto BEPS hanno consigliato agli Stati di recepire, preliminarmente, i contenuti delle altre *Actions* e, solo in seguito, quelli sull'economia digitale, auspicando un coordinamento a livello internazionale per evitare il protrarsi dell'attuale frammentazione. Cfr. OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, Parigi, 2015.

<sup>82</sup> Sulla natura "ibrida" dell'ISD o della *web tax*, ASSONIME, *Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto*, circolare 1° agosto 2018, n. 19, p. 89, la quale sostiene che «l'ISD è, in verità, un'imposta indiretta del tutto particolare perché è prelevata sui ricavi lordi ma il suo presupposto è la ricchezza creata a vantaggio delle imprese digitali dagli utilizzatori presenti nel territorio dell'UE, mentre i ricavi che queste imprese ottengono in que-

Tanto premesso, la proposta della Commissione europea di introdurre la regola della maggioranza qualificata non solo è condivisibile, ma, anzi, è auspicabile.

La regola della maggioranza qualificata, pur non attribuendo al singolo Stato membro un potere analogo a quello conferito dalla regola dell'unanimità, mi pare risponda maggiormente ai canoni democratici anche per consentire la stessa un conseguente adeguamento degli assetti decisionali nel caso in cui subentrino nuovi Stati membri. In base a tale regola, difatti, i voti di ciascuno Stato membro non hanno lo stesso peso e le votazioni si fondano su un peculiare sistema deliberativo che attribuisce un valore differente ad ogni Stato membro, tenuto conto sia di un *quorum* numerico minimo che di un *quorum* demografico minimo. La previsione di un *quorum* numerico minimo, fondato, a sua volta, su due parametri obbligatori (*i.e.*, il voto favorevole di almeno il 55 per cento dei membri del Consiglio con un minimo di 15 rappresentanti degli Stati membri), garantisce il rispetto di un doppio “sbarramento” necessario ai fini dell'adozione dell'atto e, nel contempo, conferisce democraticità. L'essenza di democrazia si riscontra in una semplice considerazione: in generale, la regola della maggioranza non rende possibile né la “misura dell'utilità” né l'istituzione di rapporti “interpersonali” di utilità, in quanto si tratta di una «regola che non pesa e non compara le preferenze, ma le conta»<sup>83</sup>.

sto ambito territoriale sono una mera *proxy*, espressiva del valore apportato dagli utilizzatori di qualsiasi giurisdizione UE. Come tale, l'ISD sembra determinare – naturalmente, sotto un profilo economico e non giuridico – effetti che si approssimano a quelli che deriverebbero dall'introduzione di un'imposta netta sui profitti, pur essendo commisurata al prezzo di fornitura dei servizi». Sulla stessa scia, M. DI SIENA, L. LONGOBARDI, T. VENTRELLA, *Profili identificativi della stabile organizzazione digitale*, in T. DI TANNO, F. MARCHETTI (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale*, in *Position Paper*, Fondazione Bruno Visentini, 2019, p. 51. Sulla natura di imposta diretta dell'ISD o della *web tax*, F. TELCH, *OCSE, USA e UE a confronto sulla fiscalità diretta dei gruppi di imprese*, in *Prat. fisc. prof.*, 2018, p. 31 ss., il quale, riferendosi all'ISD europea, ha affermato che trattasi di un'imposta diretta sui ricavi che trova applicazione solo per specifiche tipologie di servizi digitali forniti da remoto»; tuttavia, la medesima conclusione potrebbe essere estesa anche rispetto all'ISD nazionale per essere la stessa, in base all'ultima novella legislativa, sostanzialmente identica a quella proposta in ambito europeo. *Contra*, sulla natura di imposta indiretta dell'ISD o della *web tax*, A. PERRONE, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed europolitani di tassazione della digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, 2019, p. 1 ss.

<sup>83</sup> In questi termini, R. D'ALMONTE, *Regola di maggioranza, stabilità e equidistribuzione*, in *Riv. ita. scien. pol.*, 1974, IV, p. 66. Sulla democrazia e sovranità, N. PICCAROLO, *Un termine molto usato ed un concetto poco conosciuto: la sovranità*, in *Riv. stud. pol. inter.*, 1957, XXIV, p. 151 ss.

Tuttavia, è bene rammentare che, in tale caso, la regola non è della maggioranza semplice, bensì della maggioranza qualificata. Pertanto, questo “correttivo” consente di tenere conto del “peso” del singolo Stato membro, che viene, adeguatamente, valorizzato in sede deliberativa in base ai due citati *quorum*. La previsione di questi ultimi, tra l’altro, sembra essere del tutto fisiologica in un assetto, quale quello europeo, che si pone a metà strada fra una stringente cooperazione tra Stati sovrani *superiorem non recognoscentes* con cessione di sovranità a favore di un’organizzazione internazionale *sui generis* e uno Stato federale vero e proprio<sup>84</sup>.

D’altro canto, la stessa previsione di un *quorum* demografico minimo valorizza un elemento non trascurabile né indifferente individuato proprio nella popolazione di ciascuno Stato membro. Si consideri, peraltro, che il *quorum* demografico minimo è, contestualmente, controbilanciato dal meccanismo della minoranza di blocco con la conseguenza che il mancato raggiungimento del predetto *quorum* non diverrebbe ostativo, in sé per sé, all’adozione dell’atto laddove la minoranza sia costituita da un numero non superiore a tre Stati membri.

Non mi sembra, al contrario di quanto sostenuto da qualche commentatore, che il passaggio alla regola della maggioranza qualificata equivalga ad una rinuncia (o ad un rischio anche solo potenziale di rinuncia) della sovranità nazionale degli Stati membri e, quindi, ad un conseguente depauperamento delle prerogative nazionali degli stessi Stati membri in materia fiscale. Ritengo, piuttosto, si tratti, questo, di una sorta di timore “reverenziale” verso l’Unione europea e, per giunta, del tutto infondato. Sul punto, penso sia opportuno fare chiarezza: la modifica atterrebbe, per ora e in base alla *roadmap* della Commissione europea, al solo sistema di votazione con passaggio dalla regola dell’unanimità alla regola della maggioranza qualificata sulla base di procedure alternative a quelle tradizionali, ma già previste dai Trattati europei. Restano dunque, fermi i principi di natura sostanziale sanciti dagli artt. 113 e 115 TFUE che riconoscono, rispettivamente, per la fiscalità indiretta l’armonizzazione a livello europeo e per la fiscalità diretta un mero coordinamento fra le legislazioni degli Stati membri.

<sup>84</sup> In analogia si veda anche A. BARBERA, C. FUSARO, *Corso di diritto costituzionale*, Bologna, Il Mulino, 2012, p. 43.

Ma vi è di più: nelle clausole passerella, che sembra siano, almeno temporaneamente, la migliore soluzione praticabile secondo la Commissione europea, l'attribuzione può riguardare un singolo atto ovvero un intero settore. Non ravviso, quindi, alcuna ulteriore cessione di sovranità da parte degli Stati membri che rimarrebbero liberi nel limitare l'attribuzione a singoli atti ovvero all'intero settore; allo stesso modo, un eventuale Stato membro contrario all'adozione di un determinato atto potrebbe fare "fronte comune" per costituire la minoranza di blocco (di numero non certo elevato). Nel complesso, mi pare che lo strumento della clausole passerella possa rappresentare una soluzione praticabile per una serie di problemi ormai insostenibili.

In definitiva, la democrazia, come ogni altra cosa, ha un costo e, in tale caso, non mi sembra sia un costo così elevato rispetto ai benefici che ne possono concretamente derivare.