

# **LA POLITICA FISCALE EUROPEA**

Avv. ANTONINO QUATTRONE

## INDICE

	<b>PAG.</b>
<b>CAPITOLO PRIMO: INTRODUZIONE</b>	
§ 1. L'ordinamento fiscale europeo.....	5
§ 2. Le disposizioni fiscali nel Trattato CE.....	7
 <b>CAPITOLO SECONDO: L'ARMONIZZAZIONE DELLE IMPOSTE</b>	
§ 1. L'armonizzazione fiscale.....	10
§ 2. Evoluzione storica: il Rapporto Neumark.....	13
§ 3. Dal Rapporto Segrè al Rapporto Ruding.....	15
§ 4. Il Rapporto Ruding.....	20
§ 5. Da Maastricht al <i>global approach</i> : la nuova politica comunitaria.....	22
§ 6. Il Pacchetto fiscale del 1997.....	24
§ 7. L'imposta sul valore aggiunto.....	29

## **CAPITOLO TERZO: LA LOTTA CONTRO LA FRODE FISCALE**

§ 1. Il Programma *Fiscalis*.....38

§ 2. Il Programma *Fiscalis 2007*.....40

## **CAPITOLO QUARTO: CONCLUSIONI**

§ 1. Prospettive future.....43

**BIBLIOGRAFIA.....48**

## **CAPITOLO PRIMO**

### *INTRODUZIONE*

## **§ 1. L'ordinamento fiscale europeo**

La politica fiscale è quella parte della politica economica di ogni Paese che si occupa del finanziamento delle spese pubbliche e della redistribuzione dei redditi; è di competenza dei singoli Stati membri della Comunità Europea in quanto elemento caratterizzante della sovranità nazionale.

Ad oggi non esiste un ordinamento fiscale europeo inteso come insieme organico di imposte europee sovrapposte a quelle degli Stati membri e derivanti dall'esercizio di una piena competenza fiscale dell'Unione. I vari Trattati non attribuiscono, infatti, alle istituzioni comunitarie competenze fiscali tali da permettere la creazione di una imposta comunitaria, di definirne la base imponibile e di assicurarne la riscossione<sup>1</sup>.

L'azione europea in materia è, pertanto, sussidiaria in quanto riguarda solo quegli aspetti che possono incidere sul funzionamento del mercato comune e sull'attuazione della libera concorrenza.

---

<sup>1</sup> ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in Uckmar "Corso di diritto tributario internazionale", pg.783 Cedam 2000.

Ciò significa che la politica fiscale non è stata ritenuta dai *founding fathers* del Trattato come una delle attività fondamentali per la sopravvivenza della Comunità, ma, piuttosto, come strumentale per il raggiungimento delle finalità principali. La competenza comunitaria in materia è stata esercitata sia in termini normativi che, e soprattutto, in termini giurisprudenziali: le sentenze della Corte di Giustizia hanno, infatti, consolidato nel tempo tutta una serie di principi generali in materia fiscale.

L'incidenza di questi principi è notevolissima ed ha provocato ampi e profondi mutamenti nella legislazione dei singoli Stati membri, realizzando un processo di "armonizzazione" delle normative nazionali. In questo senso è possibile parlare di un "ordinamento fiscale comunitario".

## **§ 2. Le disposizioni fiscali nel Trattato CE**

Le uniche norme del Trattato CE che esplicitamente trattano la materia fiscale sono contenute nella Parte terza, Titolo VI, articoli 90-93.

L'articolo 90 proibisce discriminazioni fiscali nei confronti dei prodotti importati dagli altri Stati membri; l'articolo 91, corollario del precedente, vi aggiunge l'interdizione di sussidiare i prodotti destinati all'esportazione con la concessione di rimborsi fiscali superiori alle imposte nazionali effettivamente pagate. L'articolo 92, invece, prevede la possibilità per gli Stati membri di applicare – per periodi limitati di tempo e previa approvazione del Consiglio Europeo- imposte speciali sulle importazioni o di concedere agevolazioni alle esportazioni per compensare eventuali divari fiscali tra gli Stati allo scopo precipuo di combattere eventuali distorsioni alla concorrenza determinati da livelli impositivi particolarmente differenziati fra i singoli Stati.

Di maggiore interesse è l'articolo 93 che prevede l'*armonizzazione* delle legislazioni fiscali degli Stati, nella misura e nei limiti in cui ciò sia necessario per un corretto funzionamento del mercato interno.

La norma recita testualmente: “ *Il Consiglio, deliberando all'unanimità della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno....*”, limitando, quindi, le possibilità di intervento in questo ambito giuridico alle sole imposte indirette.

Gli articoli 94-96, infine, attribuiscono al Consiglio il potere di adottare direttive per ravvicinare le legislazioni nazionali, sempre ove si ritenga che le differenze tra le disposizioni legislative abbiano un'incidenza diretta sul funzionamento del mercato comune.

## **CAPITOLO SECONDO**

### *L'ARMONIZZAZIONE DELLE IMPOSTE*

## § 1. L'armonizzazione fiscale

Il termine armonizzazione, nel diritto comunitario, indica il procedimento con cui i vari Paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tasso, base imponibile, ecc...) di una imposta, in conformità ad un modello unico<sup>2</sup>.

Secondo parte della dottrina<sup>3</sup>, questo termine rappresenterebbe la specifica applicazione in campo fiscale della nozione più ampia di "ravvicinamento" inteso come una procedura, ancor meglio una tecnica giuridica, volta all'eliminazione delle disparità esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di rendere affini le legislazioni o più specificatamente le discipline normative. Bisogna precisare che nel Trattato di Roma ma in genere nell'intera legislazione comunitaria si

---

<sup>2</sup> COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in Quaderni Assonime, Roma, 1982.

<sup>3</sup> VALENTI-PAOLINI, *Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*, in Rivista di diritto europeo, 3, 1962, 91; PUGLISI, *Manuale di Diritto Comunitario*, Torino, I, 1983.

utilizzano indifferentemente i due termini “armonizzazione” e “ravvicinamento”. La differenza più importante, se non l’unica, tra le due espressioni è riferibile agli strumenti che il Trattato prevede per il raggiungimento degli scopi istituzionali.

Ed invero, mentre per il “ravvicinamento” è previsto il solo strumento della direttiva ( articolo 94), per “l’armonizzazione fiscale”, invece, sono previsti più strumenti (articolo 93). Si ribadisce, ove mai fosse necessario, che l’articolo 93 si riferisce solo ed esclusivamente alle imposte indirette. Ergo, le imposte dirette rientrano nell’ambito del “ravvicinamento” previsto dall’articolo 94.

Quest’ultime, oltre a rappresentare la maggiore fonte impositiva degli Stati, da sempre particolarmente “sensibili” alla fiscalità diretta, sono tradizionalmente le imposte che esprimono in modo diretto la politica fiscale dei governi. Da qui la necessità del ricorso alla direttiva, la quale, rispetto al regolamento, è contraddistinta dal carattere di minore obbligatorietà in quanto essa vincola gli Stati esclusivamente al raggiungimento dei risultati cui tende ed in vista dei quali è stata emanata. A ciò si aggiunga che le direttive devono essere recepite da un provvedimento interno dello Stato membro e pertanto soggette a

maggiore controllo ( nel nostro ordinamento, per esempio, esercitato dal parlamento).

L'azione comunitaria operata nell'ambito dell'articolo 94 ha incontrato, quindi, qualche difficoltà ad affermarsi anche perché, per proporre un progetto di direttiva in materia di armonizzazione della fiscalità diretta, la Commissione deve dimostrare che la diversità fra i sistemi fiscali degli Stati membri provoca una distorsione ed un ostacolo al funzionamento del mercato comune. Ogni decisione deve, oltretutto, essere assunta, ex art. 95, all'unanimità per cui è meno facile pervenire all'emanazione di norme comuni o, comunque, armonizzate. Se, pertanto, nel campo della fiscalità indiretta si è raggiunta una certa armonizzazione, non così può dirsi in materia di fiscalità diretta, a causa delle resistenze interne attuate da alcuni Stati membri.

## **§ 2. Evoluzione storica: il Rapporto *Neumark***

Nel 1960 la Commissione decise di affidare l'incarico dello studio dei problemi di politica fiscale e finanziaria della Comunità ad un comitato scientifico formato da dieci docenti universitari. Il rapporto definitivo del comitato, meglio conosciuto come “ Rapporto Neumark” dal nome del presidente – relatore, esaminò sia le imposte dirette che quelle indirette. Certo la situazione dell'epoca appariva apparentemente molto più semplice in quanto erano solo sei ( Francia, Italia, Germania e Benelux) i paesi che formavano la Comunità europea ma, tuttavia, il Comitato individuò grandi disparità nelle strutture dei sistemi fiscali interni.

Secondo il Rapporto “ *ogni tentativo di unificare completamente la struttura dei sistemi fiscali degli Stati membri della Comunità è a priori destinato a fallire*” anche se un ravvicinamento delle strutture fiscali ed una più stretta collaborazione fra le amministrazioni fiscali nazionali era ipotizzabile, auspicabile nonché necessaria.

Nel rapporto si evidenziò:

- la necessità di armonizzare l'imposta sulle società includendo nel reddito imponibile tutti i redditi percepiti dalle società, prendendo provvedimenti per prevenire la doppia imposizione dei dividendi infragruppo;
- l'uniformazione ed armonizzazione delle aliquote d'imposta;
- la previsione di una convenzione multilaterale tra gli Stati per evitare le doppie imposizioni.

Questo sarebbe stato il primo passo per l'adozione di regole uniche per la determinazione dell'imponibile e per accentrare le operazioni di accertamento dell'imposta in un solo Stato<sup>4</sup>.

### § 3. Dal Rapporto Segrè al Rapporto Ruding

Al “Rapporto Neumark” seguì il “Rapporto sul mercato europeo dei capitali” elaborato nel 1966 da un gruppo di esperti presieduto del prof. Segrè.

In tale rapporto, per la prima volta, si parla di *neutralità fiscale*, nel senso che un sistema fiscale, per definirsi “neutro” non deve influenzare la localizzazione degli investimenti.

Vi si suggeriva, altresì, al fine di attuare un vero mercato europeo dei capitali, di eliminare:

- 1) la doppia imposizione internazionale ( giuridica ed economica);
- 2) le agevolazioni fiscali che incentivavano i contribuenti ad investire nel loro Paese di residenza;
- 3) le differenze fra i trattamenti fiscali riservati ai contribuenti residenti ed i non residenti.

Questi temi furono ripresi nel “ Programma di armonizzazione fiscale” del 26 giugno 1967, che costituisce il più importante

---

<sup>4</sup> ROCCATAGLIATA, *op. cit.*, 812.

documento comunitario in materia di fiscalità diretta prima del “Rapporto Ruding”.

Per lo sviluppo di una equa concorrenza nella Comunità bisognava garantire la neutralità dei costi di produzione e la redditività dei capitali investiti dalle politiche fiscali nazionali. I sistemi fiscali non dovevano ostacolare le imprese ma permetterne lo sviluppo, la riorganizzazione e l’adeguamento alle esigenze del mercato allargato. Veniva ribadita la necessità di un coordinamento delle politiche fiscali nazionali.

Solo con il “Rapporto Werner” dell’8 ottobre 1970, alla fine del cd. “periodo transitorio”, furono fatti concreti passi in avanti in materia di armonizzazione delle imposte comunitarie, al fine di creare una unione non solo economica, ma anche monetaria.

In materia di imposte dirette, venivano formulate delle raccomandazioni per l’armonizzazione di quelle imposte che potevano influenzare i movimenti di capitali, e, in particolare, le imposte sulle

rendite finanziarie oltre che la struttura dell'imposta sulle società<sup>5</sup>; relativamente alla fiscalità indiretta si auspicava l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise.

Nonostante le linee della fiscalità diretta comunitaria fossero state tracciate dai predetti rapporti, la Commissione si limitò, negli anni settanta ed ottanta, a presentare solo alcune proposte di direttive, tra le quali spiccano la direttiva concernente il regime comune applicabile alle società "madri e figlie"<sup>6</sup> e quella concernente il regime fiscale applicabile alle fusioni, scissioni, conferimento di attivo e scambio di azioni tra società di Stati membri diversi<sup>7</sup>. Entrambe furono, però, adottate solo nel 1990!

In quegli anni la Direttiva più rilevante fu la n°77/799/CEE del 19 dicembre 1977 "relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri". Tale direttiva aveva lo scopo di agevolare lo scambio di informazioni tra le amministrazioni dei diversi Stati al fine di prevenire le frodi

---

<sup>5</sup> Tali principi sono stati ripresi in una raccomandazione del 22.03.1971. Si veda, inoltre, C.SACCHETTO, *l'armonizzazione fiscale comunitaria*, I, 1989,281 e *Politiche comunitarie: politica fiscale*, in Dir. prat. trib., 1989,1023.

<sup>6</sup> Pubblicata in GUCE n° 39 del 22.03.1969 e adottata con Direttiva del Consiglio del 23.07.1990 n° 90/435/CEE in GUCE, L. 225 del 20.08.1990.

nell'ambito del rapporto del trasferimento di capitali. Da ricordare è inoltre il regolamento relativo all'istituzione del "gruppo europeo di interesse economico" (GEIE)<sup>8</sup>. Il GEIE è costituito da un gruppo di imprese che svolgono in comune alcune attività economiche ed il reddito prodotto viene diviso tra i soci membri<sup>9</sup>, per cui esso non produce dei profitti "propri"<sup>10</sup>.

Esso produce, come soggetto autonomo, il reddito d'impresa che, però, viene imputato ai singoli soci indipendentemente dalla percezione. Il GEIE deve tenere le scritture contabili e presentare la dichiarazione dei redditi di gruppo, anche se le imposte devono essere versate dai singoli membri. Ha capacità giuridica in quanto è iscritto nel registro delle imprese, ma non ha personalità giuridica.

Per quanto riguarda la Giurisprudenza degli anni Ottanta, la Corte di Giustizia, pronunciandosi in merito ad alcune questioni relative alle imposte dirette, ha evidenziato la rilevanza, per così dire fiscale, degli articoli 48,52 e 59 del Trattato di Roma.

---

<sup>7</sup> Pubblicata in GUCE n° 39 del 22.03.1969 e adottata con Direttiva del Consiglio del 23.07.1990 n° 40/436/CEE in GUCE del 20.08.1990.

<sup>8</sup> Regolamento (CEE) 2137/85; in GUCE, L 199 del 31 luglio 1988.

<sup>9</sup> CASERTANO G. *Tributi in Trattato di diritto amministrativo europeo*, Parte speciale II tomo.

<sup>10</sup> BARBIERO G., *Il GEIE: un nuovo strumento di cooperazione transnazionale*, in *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, a cura di V. Uckmar e C. Garbarino, Milano, 1995, 383 ss

Il primo sancisce la libera circolazione dei lavoratori e prevede l'abolizione di qualsiasi discriminazione tra lavoratori degli Stati membri determinata dalla nazionalità; il secondo articolo è relativo alla libertà di stabilimento e il terzo alla libertà di prestazioni di servizi.

Uno dei principi fondamentali, in materia di imposte dirette, è quello della non discriminazione tra soggetti residenti in uno Stato membro e soggetti non residenti, ma residenti in un altro Stato membro<sup>11</sup>.

Tale principio è da intendersi applicabile sia alle imposte sulle società<sup>12</sup> sia a quelle sul reddito delle persone fisiche. Pertanto le imposte dirette non possono, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, essere contrarie al diritto comunitario<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> si veda sentenza cosiddetta “ dell’*avoir fiscal*”, causa 270/83 Commissione/Francia, nella quale ad una succursale di una società italiana stabilita in Francia, non veniva riconosciuto da parte del governo francese il credito d'imposta sui dividendi della succursale di una società straniera, mentre veniva riconosciuto nella medesima situazione ad una succursale francese di una società francese.

<sup>12</sup> Sentenza *Commerzbank* causa C-330/91, *The Queen / Inland Revenue Commissioner*, in Raccolta, I, 4071,1993.

#### **§ 4. Il Rapporto Ruding**

All'inizio degli anni Novanta la Commissione incaricò un Comitato di esperti di analizzare tutto il sistema dell'imposizione diretta. Il rapporto, conosciuto come il “ Rapporto Ruding”, evidenziò due teorie fondamentali in tema di armonizzazione della fiscalità diretta:

la teoria della “ convergenza spontanea”, secondo la quale la concorrenza fiscale tra gli Stati dà vita ad un naturale processo di armonizzazione delle diverse legislazioni statali, e la teoria “dell'armonizzazione indotta” per la quale, invece, l'armonizzazione deve essere attuata attraverso un intervento diretto degli organi dell'Unione europea.

Il dilemma, determinato dagli effetti distorsivi provocati dalle divergenze nei sistemi fiscali nazionali, era se ricorrere ad un'azione diretta ed immediata degli organi comunitari o affidare il processo di necessaria armonizzazione all'azione dei singoli Stati.

---

<sup>13</sup> Cort. Giust. , causa C – 279/93, 14 febbraio 1995, Schumaker/Finanzamt koln – Altstadt ; causa C – 80/94, 11 agosto 1995, Wilckox / Inspecteur der directe belastingen.

Il Comitato optò per la prima soluzione, ritenendo che, nonostante una convergenza “spontanea” dei sistemi fiscali nazionali verificatasi negli anni ‘80, questa non avrebbe mai potuto, da sola, eliminare le distorsioni più gravi al funzionamento del mercato interno.

L’azione comunitaria avrebbe dovuto, quindi:

- 1) eliminare le disposizioni discriminatorie e distorsive dei sistemi fiscali degli Stati membri;
- 2) fissare un livello minimo d’imposizione sulle società e delle regole comuni per la determinazione della base imponibile per limitare il fenomeno della “concorrenza sleale”;
- 3) incoraggiare la massima trasparenza delle agevolazioni fiscali accordate dagli Stati membri per attirare gli investimenti.

Nel “Rapporto Ruding” si affermò, inoltre, la necessità dell’adozione della proposta di direttiva relativa al trasferimento delle perdite tra società del medesimo gruppo, nonché di determinare una aliquota uniforme dell’imposta sulle società nella misura tra il 30% e il 40% e di eliminare gli ostacoli agli investimenti dovuti al differente trattamento fiscale delle rendite finanziarie.

## **§ 5. Da Maastricht al *global approach*: La nuova politica comunitaria.**

L'azione della Comunità era, quindi, notevolmente limitata, soprattutto in materia di imposte dirette, per l'assenza di preciso fondamento giuridico che supportasse l'azione comunitaria.

Soltanto con le modifiche al Trattato di Roma apportate dall'art. 3 B del Trattato di Maastricht è stato codificato il principio di sussidiarietà secondo cui *".....nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio di sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono, dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario"*. In base a tale principio la Commissione sembra poter intervenire anche nel settore dell'imposizione diretta. Solo, però, all'inizio del 1996 si decise di cambiare strategia in materia fiscale adottando la *global approach*: la fiscalità doveva essere trattata

“globalmente”, al pari delle altre politiche comunitarie e non in via “particolare”, per singoli temi.

Il problema era, però, che nonostante il principio di sussidiarietà, il quadro istituzionale poneva non pochi ostacoli ad una azione spedita della Comunità: basta pensare che per qualsiasi decisione in materia fiscale era richiesta l’unanimità! Si rendeva pertanto assolutamente necessario coordinare i sistemi e le politiche fiscali nazionali in quanto l’assenza di coordinamento e, qualche volta, la concorrenza sleale, erano causa di distorsioni nel mercato unico e contribuivano a generare disoccupazione.

## § 6. Il pacchetto fiscale del 1997

L'impostazione pragmatica adottata dalla Comunità è stata precisata da una comunicazione della Commissione<sup>14</sup> relativa ad un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea. Questo "pacchetto fiscale", approvato dal Consiglio "Ecofin" il 1° dicembre 1997 prevedeva:

- 1) un codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese;
- 2) misure volte ad eliminare le distorsioni nell'imposizione dei redditi da capitale;
- 3) misure volte ad eliminare le ritenute alla fonte sui pagamenti transfrontalieri di interessi e di royalties tra imprese.

La Commissione aveva, inoltre, elaborato orientamenti relativi agli aiuti di Stato a carattere fiscale per facilitare l'esame della compatibilità di tali aiuti con il mercato comune<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea*, documento COM (97) 564.

<sup>15</sup> Comunicazione 98/C 384/03.

Il codice di condotta nel settore della fiscalità delle imprese è uno strumento giuridicamente non vincolante con il quale gli Stati membri si impegnano, a livello politico, ad astenersi da ogni misura di concorrenza fiscale dannosa. Esso si applica alle misure fiscali che hanno o possono avere un'incidenza sensibile sulla localizzazione delle attività economiche nella Comunità. Sono considerate potenzialmente dannose le misure fiscali che stabiliscono un livello di imposizione effettiva nettamente inferiore a quello normalmente applicabile nello Stato membro interessato. Tale livello impositivo può essere determinato dall'aliquota nominale dell'imposta, dalla base imponibile o da qualsiasi altro elemento pertinente. Il Codice prevede criteri per la definizione e la valutazione delle misure dannose. Approvando il Codice di condotta gli Stati membri si sono impegnati, fra l'altro, a non introdurre misure fiscali pregiudizievoli; a esaminare la propria normativa interna ed a modificarla ove necessario; a scambiarsi reciprocamente informazioni. La valutazione delle misure in questione spetta ad un apposito gruppo che è stato istituito dal Consiglio dei Ministri Ecofin nel 1998. I risultati dell'applicazione del Codice di condotta sono lusinghieri in quanto gli Stati membri

sembrano essersi astenuti dall'introdurre nuove misure fiscali pregiudizievoli.

Molto più sofferto è stato il percorso della proposta di direttiva per una tassazione minima del risparmio. I redditi da capitale costituiscono una delle basi d'imposizione più mobili, sulle quali la concorrenza fiscale è maggiore. Nel maggio del 1998 la Commissione ha presentato una proposta<sup>16</sup> volta a garantire un minimo di imposizione effettiva dei redditi da risparmio sotto forma di interessi all'interno della Comunità, sulla base dei principi approvati dal Consiglio Ecofin il 1° dicembre 1997. La Commissione suggeriva una formula di coesistenza tra una ritenuta fiscale del 20% sugli interessi e un sistema di comunicazione delle informazioni alle autorità competenti dello Stato membro in cui il beneficiario aveva il domicilio fiscale. La raccolta delle informazioni, come pure la ritenuta alla fonte, devono essere effettuate dall'agente pagatore, situato nel territorio della Comunità, il quale provvede, anche, al pagamento degli interessi. Gli Stati membri, successivamente, concordarono che solo lo scambio di informazioni avrebbe consentito

una corretta tassazione dei redditi da capitale nei paese di residenza, pertanto la Commissione presento una nuova proposta nel luglio 2001<sup>17</sup>. Questa proposta prevede un “ periodo transitorio” di sette anni, durante il quale alcuni Stati membri<sup>18</sup> saranno autorizzati ad effettuare una ritenuta alla fonte: 15% per i primi tre anni, 20% per i successivi. Questi Stati membri trasferiranno il 75% delle entrate percepite a titolo di ritenuta allo Stato di residenza dell’investitore. Al termine del periodo transitorio si procederà solo ed esclusivamente ad uno scambio di informazioni. Infine l’ultima misura prevista dal “Pacchetto Monti” riguarda il i pagamenti di interessi e di royalties. Le ritenute alla fonte applicate sugli interessi e le royalties corrisposti tra società dello stesso gruppo ma aventi sede in Stati membri diversi, comportando a volte una doppia imposizione, costituiscono un ostacolo alla cooperazione transfrontaliera ed una violazione del principio di non discriminazione. La Commissione ha presentato, pertanto, nel marzo del 1998 una proposta di direttiva del Consiglio<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> COM (1998) 295.

<sup>17</sup> COM. (2001) 400.

<sup>18</sup> Attualmente solo Austria, Belgio e Lussemburgo hanno manifestato l’intenzione di avvalersi di detta facoltà.

<sup>19</sup> COM (1998) 67.

concernente un regime fiscale comune destinato a sopprimere tali ritenute.

## **§ 7. L'Imposta sul Valore Aggiunto**

L'articolo 90 del Trattato CE proibisce ogni discriminazione fiscale che, direttamente o indirettamente, possa avvantaggiare i prodotti nazionali rispetto ai prodotti provenienti da altri Stati membri. Lo stesso articolo 93 del Trattato CE invita all'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, delle accise e delle altre imposte indirette. Una delle prime misure di armonizzazione fiscale a livello comunitario ha riguardato le imposte indirette sulla raccolta di capitali<sup>20</sup>, dopo di che i principali sforzi si sono incentrati su due imposte importanti: l'IVA e le accise.

L'IVA è stata introdotta nella Comunità Economica Europea nel 1970 attraverso la prima e la seconda direttiva<sup>21</sup> "IVA" in sostituzione delle diverse imposte alla produzione e al consumo applicate fino allora dagli Stati membri. Tali imposte, con il loro effetto cumulativo "a cascata", costituivano un ostacolo agli scambi e rendevano difficile la

---

<sup>20</sup> Direttiva 69/335/CEE, modificata da ultimo dalla Direttiva 85/303/CEE.

<sup>21</sup> Direttive dell'11 aprile 1967 n° 67/227 e n° 67/228.

determinazione esatta dell'importo dell'imposta compresa nel prezzo dei beni e servizi.

L'IVA, al contrario, presentava il vantaggio di permettere il calcolo esatto del contenuto fiscale di un prodotto in tutte le fasi della catena di produzione o di distribuzione. Fu scelta, come modalità di imposta indiretta, perché evitando l'effetto cumulativo delle imposte a cascata, garantiva una neutralità fiscale tanto sul piano interno che negli scambi tra gli Stati membri e con i paesi terzi.

In Italia, l'IVA, è stata introdotta con il D.P.R. 26 ottobre 1972 n°633 ed ha rappresentato una novità assoluta per il nostro ordinamento, in quanto strutturalmente diversa dalla precedente imposta generale sulle entrate (IGE). L'imposta, era considerata alquanto, complessa anche se di elevata trasparenza, e poco influenzabile dagli andamenti congiunturali. Doveva, inoltre, consentire una maggiore efficacia di accertamento anche dei redditi e pertanto avrebbe dovuto favorire una armonizzazione anche nella imposizione diretta.

Il legislatore italiano, preoccupato a mantenere alte le entrate dello Stato, diede una attuazione per molti versi discrezionale dell'imposta,

soprattutto in materia di regimi speciali, di esclusioni ed esenzioni, di aliquote.

Ciò inficiò la neutralità economica dell'imposta e comportò una violazione del principio di non discriminazione.

Per il legislatore italiano dall'IVA doveva essere ricavato un gettito non inferiore a quello dei tributi soppressi e bisognava favorire i prodotti e servizi italiani rispetto a quelli esteri. Quindi l'IVA "italiana" è stata una imposta per molti aspetti tormentata. Questa caratteristica non è stata, però, solo italiana, ma di fatto oggi assistiamo alla esistenza di tante IVA "comunitarie" quanti sono gli Stati della UE. Nel 1970 fu presa la decisione di destinare al finanziamento del bilancio comunitario una percentuale del gettito IVA calcolato su una base armonizzata, dando, così, un impulso all'armonizzazione delle "varie" IVA. La sesta direttiva IVA (77/388/CEE) comportò l'applicazione dell'imposta alle stesse transazioni in tutti gli Stati membri. L'obiettivo era la soppressione delle "frontiere fiscali".

Questo quadro legislativo si protrasse sino agli anni Ottanta, quando nell'ambito della strategia elaborata dal rapporto Neumark del 1962 e più tardi dal rapporto Burke, si cominciò a delineare la possibilità di

passare dalla fase della soppressione delle barriere fiscali tra gli Stati alla armonizzazione delle aliquote.

Questa fase si svilupperà nelle direttive 91/680<sup>22</sup> e 92/111<sup>23</sup>.

Per quanto riguarda l'Italia si assiste al progressivo e tormentato recepimento della disciplina comunitaria, a causa dei vari contrasti con la Corte di giustizia.

I governi italiani temevano gli effetti che le misure comunitarie potevano avere sull'entità del fabbisogno di bilancio<sup>24</sup> e le reazioni della burocrazia, dei grandi gruppi industriali, dei sindacati, del comparto dell'agricoltura e del commercio.

Con l'Atto Unico europeo del 01 luglio 1987 riprese il processo di unificazione e quindi di armonizzazione fiscale. La Commissione propose nel 1987 l'attuazione del principio della tassazione

---

<sup>22</sup> Direttiva del Consiglio del 16 dicembre 1991, n° 91/680, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali la direttiva 77/388/CEE, in GUCE, L.376 del 31 dicembre 1991.

<sup>23</sup> Direttiva del Consiglio del 14 dicembre 1992 n°92/111

<sup>24</sup> emblematica di questa preoccupazione è stata l'introduzione della normativa ( art. 6, comma 2, legge 29 dicembre 1990, n°405) che prevedeva che entro il 20 dicembre dovesse essere versato sull'acconto IVA dello stesso mese un importo pari al 65% del versamento effettuato per il dicembre dell'anno precedente. Orbene la Corte di giustizia ha dichiarato illegittimo tale acconto precisando non solo i limiti dell'adozione dell'istituto dell'acconto nel contesto di imposta avente le caratteristiche dell'IVA, ma anche sulla portata giuridica del "fatto generatore" nel tributo IVA

all'origine, unitamente ad un sistema di compensazione destinato ad evitare spostamenti di entrate importanti tra Stati membri. Mancando, però, un sistema di compensazione e un ravvicinamento sufficiente delle aliquote, si adottò un regime transitorio che permise l'abolizione dei controlli alle frontiere fiscali combinando norme d'imposizione all'origine e a destinazione. Gli scambi tra Stati membri non dovevano più essere trattati come importazioni ed esportazioni e l'imposta doveva essere riscossa in ogni Stato membro in funzione del consumo effettuato sul suo territorio.

Successivamente la Commissione presentò nel luglio 1996 un programma di lavoro concernente la soluzione dei problemi derivanti dal regime transitorio e l'introduzione progressiva di un sistema comune di IVA fondato sul principio di tassazione all'origine. Il nuovo regime IVA doveva, in primo luogo, porre fine alla segmentazione del mercato in un numero di spazi fiscali pari al numero degli Stati membri. Le regolamentazioni fiscali divergenti costituivano, infatti, un ostacolo importante per la piena realizzazione

---

che deve collegarsi ad operazioni "effettive" e non può essere sganciato dal fatto storico sia pure per essere agganciato a indici di capacità contributiva "tendenziale" del soggetto passivo.

del mercato unico e comportavano una allocazione imperfetta delle risorse nonché, un indebolimento della competitività internazionale degli operatori europei.

Il regime, prospettato nel 1996, doveva, inoltre, essere semplice e moderno, al fine di garantire una parità di trattamento per tutte le operazioni comunitarie , la sicurezza ed il controllo della tassazione, ed assicurare il mantenimento del livello di entrate provenienti dall'IVA.

L'azione comunitaria deve, quindi, :

- 1) assicurare un'applicazione uniforme dell'imposta;
- 2) modernizzare l'imposta;
- 3) cambiare il sistema di imposizione fondandolo sul principio della tassazione nel luogo di origine.

Successivamente la Commissione propose dei miglioramenti alla procedura volti a:

- rafforzare la reciproca assistenza al recupero IVA tra gli Stati membri;

- sostituire la procedura di rimborso della tassa con la possibilità, per gli operatori, di dedurre direttamente nel loro Stato membro tutta l'IVA versata nella comunità;
- eliminare l'obbligo di designare un rappresentante fiscale per gli operatori comunitari che effettuano operazioni imponibili in uno Stato membro nel quale non sono stabiliti.

Negli ultimi anni, tuttavia, si è constatato che, vista l'importanza dell'IVA per il gettito fiscale, la maggior parte degli Stati membri non era molto disposta ad accogliere le proposte volte all'instaurazione del regime definitivo, per timore di perdere una parte del gettito fiscale. Consapevole di queste difficoltà, la Commissione ha proposto nel giugno 2000 una nuova strategia<sup>25</sup>, che ha riscosso notevole successo fra gli Stati membri al momento della presentazione al Consiglio. Detta strategia si prefiggeva principalmente di migliorare l'intero funzionamento dell'attuale regime IVA a diretto vantaggio dei contribuenti della UE, pur mantenendo il principio di tassazione all'origine. La strategia attuale è imperniata sulla semplificazione,

sulla modernizzazione e su una applicazione più uniforme del regime attuale, nonché su una cooperazione amministrativa più efficace.

---

<sup>25</sup> COM (2000) 348

## **CAPITOLO TERZO**

### *LA LOTTA CONTRO LA FRODE FISCALE*

## **§ 1. Il Programma *Fiscalis***

L'azione della Comunità è stata, invece, molto incisiva nella lotta contro la frode fiscale, in quanto quest'ultima comporta: un deterioramento della situazione fiscale degli Stati membri; da luogo a significative distorsioni del funzionamento del mercato interno; danneggia gli scambi commerciali legittimi; influisce negativamente sull'occupazione; compromette la fiducia nei sistemi impositivi della Comunità. Varie sono le iniziative in materia volte a rafforzare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri e a fornire una formazione ai funzionari nazionali interessati, per migliorare la loro conoscenza in materia di frode e sviluppare validi metodi di prevenzione, identificazione e d'indagine.

La decisione n°888/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio ha istituito un programma di azione comunitario pluriennale (*FISCALIS*) destinato a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione indiretta del mercato interno. Questo programma ha l'obiettivo di assicurare ai funzionari un livello di conoscenza del diritto comunitario elevato, di garantire una cooperazione efficace, effettiva e

ampia tra gli Stati membri e tra questi e la Commissione nonché, di migliorare le procedure amministrative. Il programma “Fiscalis” si è dimostrato uno strumento valido ed efficace. Esso, infatti, ha notevolmente ampliato ed accresciuto la conoscenza dei funzionari, ha migliorato il controllo e la lotta contro la frode nel campo dell'imposizione indiretta.

## § 2. Il Programma “*Fiscalis 2007*”

I nuovi sviluppi nel campo della politica fiscale nonché gli sviluppi generali in Europa hanno portato all’adozione di un nuovo programma. La Comunicazione 2002/10/CE ha introdotto il programma *Fiscalis 2007* il cui scopo è il costante rafforzamento del funzionamento dei sistemi di imposizione del mercato interno. Il programma di cooperazione punta essenzialmente:

- 1) a rafforzare gli strumenti di scambio delle informazioni, con ampio ricorso a strumenti di tipo informatico;
- 2) a realizzare più frequenti controlli multilaterali;
- 3) a organizzare incontri e confronti tra i funzionari delle amministrazioni al fine di mettere in comune tecniche e conoscenze per combattere in modo coordinato le evasioni fiscali e doganali.

Il nuovo programma rientra nell’ottica di una politica fiscale comunitaria incentrata sulla protezione degli interessi finanziari nazionale e comunitari dai fenomeni di elusione ed evasione fiscale e sull’eliminazione delle distorsioni e degli ostacoli fiscali all’esercizio

delle quattro libertà del mercato unico, al fine di rendere i sistemi impositivi più efficienti, semplici e trasparenti. Ciò non solo per le imposte indirette, l'imposta sul valore aggiunto e le accise, settori già contemplati dal "programma Fiscalis", ma anche per le imposte dirette. Proprio questa è una delle differenze tra i programmi "Fiscalis" e "Fiscalis 2007". In effetti sul fronte delle imposte dirette la cooperazione amministrativa e l'assistenza reciproca non hanno mai raggiunto livelli soddisfacenti e hanno creato particolari problemi di coordinamento nelle attività di contrasto realizzate dalle amministrazioni nazionali. Questa novità comporterà l'attuazione di sistemi efficaci, preferibilmente automatizzati, di scambio delle informazioni, nonché un'intensificazione degli scambi. Più in particolare il programma si propone di:

- 1) migliorare la percezione della dimensione comunitaria dell'imposizione diretta;
- 2) individuare le difficoltà nell'applicazione del diritto comunitario in materia di imposte dirette;
- 3) incoraggiare lo scambio di informazioni mediante la creazione di reti informative e lo scambio di esperienze operative.

## **CAPITOLO QUARTO**

### *CONCLUSIONI*

## **§ 1. Prospettive future**

La Comunità Europea, in futuro, dovrà far fronte ad una serie di sfide importanti, sia nell'ambito del progressivo completamento del mercato unico e della realizzazione dell'unione economica e monetaria (UEM), che nel quadro dell'allargamento, con l'adesione di nuovi Stati membri, nonché sul piano dell'economia globale. Nei prossimi anni entreranno, e stanno già entrando, a far parte dell'Unione Europea nuovi Stati membri, ciascuno dei quali ha un regime fiscale diverso. Prima dell'adesione, pertanto, occorre assolutamente consolidare e stabilizzare il più possibile il corpus della legislazione fiscale comunitaria <sup>26</sup>. Dopo l'adesione, inoltre, si dovrà fare di tutto per evitare che le questioni fiscali impediscano, ai nuovi Stati membri e a quelli attuali, di competere in condizioni di parità o di sfruttare appieno i vantaggi che comporta il mercato interno. Al tempo stesso, però, la globalizzazione e la notevole espansione degli scambi e dei flussi di capitale impongono di definire politiche comunitarie atte a migliorare, e non a compromettere, la competitività

internazionale della UE. Le innovazioni tecnologiche, in particolare lo sviluppo del commercio elettronico, aumentano la mobilità di certe forme di attività economica, specie per quanto riguarda i servizi e i capitali. In un contesto in continua evoluzione, occorre eliminare gli ostacoli fiscali alla libera circolazione dei capitali e le misure fiscali che falsano la concorrenza. Al tempo stesso, però, i regimi tributari della UE devono mantenere la flessibilità necessaria per adeguarsi a questi sviluppi pur conservando una struttura per quanto possibile semplice per rendere meno oneroso l'adeguamento. I regimi tributari devono inoltre funzionare all'insegna della trasparenza, per garantire che venga pagata l'imposta giusta al momento giusto e nel posto giusto, riducendo al massimo le possibilità di frode e di evasione.

Per conseguire questi obiettivi ci si chiede molto spesso se l'armonizzazione fiscale nella UE sia necessaria o auspicabile, e in che misura. È evidente che non occorre una armonizzazione totale dei regimi tributari degli Stati membri, i quali possono scegliere i regimi fiscali che preferiscono e che ritengono più opportuni, purchè, però, rispettino le norme comunitarie. Una maggiore armonizzazione è

---

<sup>26</sup> COM (2001) 260

tuttavia essenziale nel settore delle imposte indirette, in quanto queste imposte possono ostacolare direttamente la libera circolazione delle merci e la libera prestazione dei servizi nel mercato interno, oltre a creare distorsioni di concorrenza. È, invece, opinione diffusa che le imposte sul reddito delle persone fisiche possano rimanere di competenza degli Stati membri anche qualora nell'Unione europea si arrivi ad un maggior livello di integrazione, nel rispetto, però, dei principi fondamentali in materia di non discriminazione e di libera circolazione dei lavoratori all'interno della UE.

Nell'immediato futuro, tuttavia, si dovrà forse optare per una impostazione più ambiziosa. Il Trattato prevede<sup>27</sup> il "ravvicinamento" delle norme sulle imposte dirette "che abbiano una incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune". La Commissione sta valutando se non si possa fare di più per eliminare gli ostacoli fiscali diretti al mercato interno, segnatamente per quanto riguarda l'imposizione delle società, nel rispetto della sovranità degli Stati membri. Indubbiamente, un maggior coordinamento dei regimi fiscali in questo settore contribuirebbe a prevenire la doppia

imposizione o la non imposizione involontaria, eliminando al tempo stesso i vari ostacoli fiscali. Spetta tuttavia agli Stati membri decidere il livello di imposizione fiscale in tale settore, conformemente al principio di sussidiarietà.

Per progredire in materia fiscale, la Commissione si avvale da sempre delle proposte di direttiva e, in alcuni casi, di regolamento. Il vantaggio delle direttive e dei regolamenti è che vengono adottati dopo una discussione approfondita in sede di Consiglio, di Parlamento europeo e di Comitato economico e sociale, e che garantiscono una certezza giuridica perché possono essere applicati dalla Corte di Giustizia europea. Il ritmo di adozione delle proposte di direttiva nel settore fiscale, però, è troppo lento. Molte sono le proposte di direttiva in materia fiscale “incagliate” dinanzi il Consiglio. Attualmente è allo studio l’eventuale creazione di un nuovo organo incaricato di coordinare le questioni fiscali in sede di Consiglio. Ma questa lentezza è legata più a volontà politica insufficiente, vista l’importanza della materia fiscale per i singoli Stati membri, cui si aggiunge il requisito dell’unanimità, che all’esistenza di organismi. La Commissione ritiene

---

<sup>27</sup> articolo 94

che su alcune questioni fiscali, sia indispensabile il passaggio al voto a maggioranza qualificata. Un altro modo di eliminare gli ostacoli fiscali al buon funzionamento del mercato interno potrebbe consistere in un ricorso più frequente, o più mirato, alle procedure di infrazione, intervenendo in modo più tempestivo quando venga violata la legislazione comunitaria. In alcuni casi si potrebbero utilizzare altri strumenti come le raccomandazioni della Commissione, già usate in passato, o come gli orientamenti e le note interpretative. Il Parlamento dovrebbe essere coinvolto il più possibile in tali approcci non legislativi, applicando l'attuale meccanismo di consultazione. Però questi strumenti richiedono, talvolta, risorse considerevoli e non sono direttamente applicabili in termini giuridici. Ci si potrebbe avvalere delle possibilità, offerte dal Trattato di Amsterdam e sviluppate dal Trattato di Nizza, di intensificare la cooperazione tra sottogruppi di Stati membri, purchè, però, tale approccio non comprometta il funzionamento del mercato interno; non costituisca una barriera o una discriminazione commerciale; non falsi le condizioni di concorrenza e non incida sulle competenze, sui diritti e sugli obblighi degli Stati membri che non vi partecipano .

L'Unione Europea deve assolutamente risolvere questi problemi ed eliminare gli ostacoli per tenere il passo con la globalizzazione e conseguire gli obiettivi fissati dal Trattato e dagli ultimi Consigli europei.

## BIBLIOGRAFIA

Barbiero G., *Il GEIE: un nuovo strumento di cooperazione transnazionale*, in *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali* a cura di Uckmar V. e Garbarino C. , Milano, 1995.

Casertano G., *Tributi* in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, parte speciale II tomo.

Cosciani C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in *Quaderni Assonime*, Roma, 1982.

Puglisi, *Manuale di Diritto comunitario*, Torino, I, 1983.

Roccatagliata F. *Diritto tributario comunitario*, in Uckmar *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam, 2002.

Sacchetto C., *L'armonizzazione fiscale comunitaria*, I, 1989.

Sacchetto C. *Politiche comunitarie: politica fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1989.

Valenti – Paolini, *Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*, in *Rivista di diritto europeo*, 3, 1962.



