

# FISCO ED UNIONE EUROPEA: L'ACQUIS COMMUNAUTAIRE

FRANCO FICHERA

*Istituto Universitario Suor Orsola Benincasa Napoli*

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. La fiscalità ed i trattati della Comunità e dell'Unione europea. 3. Gli obiettivi della Comunità e dell'Unione europea. 4. I contenuti dell'integrazione fiscale. 5. Le forme dell'integrazione fiscale ed il diritto tributario comunitario.

## *1. Premessa.*

Siamo alle soglie di mutamenti di significato generale per il processo di integrazione europea: l'allargamento dell'Unione con l'entrata di 10 paesi che nel 2004 porta gli Stati membri da 15 a 25; l'elaborazione da parte della Convenzione europea di un progetto di trattato che istituisce la costituzione europea, presentato il 20 giugno 2003 al Consiglio europeo e da approvare da parte della Conferenza intergovernativa nel 2004.

In entrambi i passaggi, la materia fiscale gioca un ruolo di rilievo. Per quanto riguarda l'allargamento, i nuovi paesi che aderiscano, da diversi anni sono impegnati in un lavoro di recepimento di quanto si è realizzato finora, ai fini di allineare i loro sistemi fiscali al diritto tributario comunitario. Per quanto riguarda il trattato costituzionale, si tratta di vedere, nel nuovo quadro istituzionale, quali saranno le regole fondamentali in materia tributaria, e dunque ciò che resta inalterato e ciò che muta rispetto all'attuale stato delle cose.

Non è inutile, allora, per intendere il futuro volgere lo sguardo indietro e domandarsi a che punto è il processo di integrazione in campo tributario, che cosa la vecchia Comunità europea porta in dote alla nuova Unione europea. Insomma, quale è l'*acquis communautaire*.

## *2. La fiscalità ed i trattati della Comunità e dell'Unione europea.*

### *Poche disposizioni.*

I trattati delle Comunità, e tra questi, in particolare, il trattato della Comunità europea, come del resto quello sull'Unione europea (1), non definiscono il rapporto tra fisco e Comunità e tra fisco ed Unione europea. Anzi la tematica tributaria, non ha nei testi fondamentali, anche dopo i trattati di Maastricht sull'Unione europea del 1993, di Amsterdam del 1999 e di Nizza del 2001, uno svolgimento organico, né particolari sviluppi.

Le poche disposizioni in materia si trovano nel trattato della Comunità europea e riguardano, oltre che l'istituzione dell'Unione doganale, artt. 23 ss., il principio di non discriminazione fiscale in materia di libera circolazione delle merci, artt. 90 ss., e l'armonizzazione in materia di imposte indirette sui consumi, art. 93, in quanto ambiti più

---

(1) Comunità europea è l'ultima denominazione assunta dalla Comunità economica europea, istituita con il trattato di Roma del 1958, integrato dall'Atto unico europeo del 1987, nell'ambito dell'Unione europea, istituita, a sua volta, con il trattato di Maastricht sull'Unione europea entrato in vigore a partire dal 1° novembre 1993. Da ora in poi il termine trattato, tranne ulteriori specificazioni, sarà riferito al trattato della Comunità europea, rispetto ai trattati istitutivi della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, CECA, del 1952 e dell'Euratom del 1958, che insieme con la Comunità europea costituiscono le Comunità europee. Il trattato sull'Unione europea di Maastricht, oltre ad integrare e modificare i tre trattati istitutivi delle singole Comunità, riguarda i principi generali della costruzione europea ed individua nuovi campi di azione. Allo stesso modo, il termine Comunità sarà riferito alla Comunità europea.

Ai fini del presente lavoro, si resta alla denominazione diritto tributario comunitario (non diritto tributario dell'Unione europea o diritto tributario europeo), o si parla di rapporti tra fisco e Comunità europee, in quanto, nell'ambito dell'Unione, le disposizioni in materia tributaria o in materia di finanziamento del bilancio comunitario, si raccordano essenzialmente alle Comunità europee (e tra queste soprattutto la Comunità europea), che, insieme alla politica estera e di sicurezza comune, da un lato, ed alla cooperazione nei settori della giustizia e degli affari interni, dall'altro, costituiscono i cd. tre «pilastri» dell'Unione europea. Tre ambiti, questi, che si differenziano anche sotto il profilo ordinamentale ed istituzionale. Sicché, senza perdere di vista i rapporti tra fisco ed Unione europea, è opportuno tenere ancorata la materia tributaria alle Comunità europee nell'ambito dell'Unione europea, e quindi riferirla all'Unione europea.

direttamente coinvolti nella realizzazione degli obiettivi della Comunità (2). Si noti che in tutte e tre i casi si tratta di disposizioni che riguardano le merci in quanto il mercato comune delle merci è stato l'obiettivo preliminare del processo di integrazione. Quindi, il disposto in base al quale per il ravvicinamento delle legislazioni in materia fiscale si richiede il voto all'unanimità da parte del Consiglio, artt. 93, 94 e 95, par. 2 (3). Si trovano, poi, un riferimento all'imposizione diretta, con riguardo all'eliminazione della doppia imposizione fiscale attraverso accordi tra gli Stati membri, art. 293, ed alcuni altri accenni in diversi contesti (4). Infine, per quanto attiene ai mezzi necessari per sostenere le proprie attività, l'art. 269 del trattato della Comunità europea sancisce che il bilancio comunitario è finanziato integralmente, anche qui con decisioni da prendere all'unanimità (5), tramite «risorse proprie», le quali, come si vedrà, almeno per ora non si basano, se non in misura molto limitata, sull'esercizio di un potere di imposizione della Comunità (6).

Un approccio riduttivo, strettamente connesso all'impostazione «funzionalista» che ha presieduto alla nascita della Comunità economica europea nel 1958, favorevole, nel quadro dell'instaurazione e funzionamento del mercato comune, ad un'integrazione limitata ad alcuni ambiti, e quello fiscale non era tra questi, e, si deve aggiungere, ad un atteggiamento di estrema prudenza in ordine ad una competenza, se non prerogativa, nazionale in materia tributaria che gli Stati hanno sempre, e gelosamente, difesa ed hanno sostanzialmente mantenuta.

Tanto da far ritenere giustificata, anche se sul punto si dovrà ritornare, l'affermazione secondo cui gli Stati membri, come è stato detto, conservano la competenza in materia.

#### *La via scelta.*

Non è che gli estensori del trattato di Roma non fossero consapevoli del nesso che intercorre tra realizzazione dell'integrazione comunitaria e fiscalità, ed in particolare del fatto che, nel momento in cui ogni paese membro viene lasciato libero di esercitare come vuole il potere di imposizione, gli assetti fiscali nazionali, differenti da paese a paese, condizionano, se non ostacolano il perseguimento delle finalità della Comunità, e possono, dunque, dimostrarsi cruciali ai fini della compiuta attuazione degli obiettivi di integrazione della Comunità.

È che la via scelta è stata un'altra, anche essa partecipe dell'impostazione «funzionalista» che ha presieduto ai trattati: si sono individuati gli obiettivi di partenza dell'integrazione economica, in primo luogo l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune, e gli strumenti per la loro realizzazione, ma non si sono definite tutte le implicazioni, che il perseguimento degli obiettivi e la messa in opera degli interventi potevano avere.

Nella convinzione, ancora un riflesso dell'impostazione «funzionalista», che la realizzazione degli obiettivi di integrazione economica e gli sviluppi in alcuni ambiti avrebbero indotto, per necessità o per contagio, realizzazioni e sviluppi in altri campi vicini o contermini, secondo un processo graduale, ma intrinsecamente dinamico, di integrazione affidato, in definitiva, alle istituzioni ed alle procedure comunitarie.

E così in materia tributaria, pur mantenendo le competenze degli Stati membri, si è previsto, in alcuni ambiti, l'intervento comunitario, ma ci si è attenuti al minimo, per non spaventare nessuno, lasciando al processo storico l'ultima parola.

---

(2) Si usa la denominazione «tassazione sui consumi» in senso ampio, con riguardo ai tributi che colpiscono fattispecie collegate all'importazione ed esportazione, produzione, scambio, consumo, delle merci e dei servizi. Il riferimento è ai dazi doganali, che con l'ordinamento comunitario vengono regolati nell'ambito dell'Unione doganale; alle accise; all'imposta generale sui consumi: l'Iva; ad imposte speciali sui consumi (e relative sovrainposte di confine). Nell'ambito dell'imposizione indiretta, i tributi sui consumi si distaccano, poi, da quelli sui trasferimenti, quali imposta di registro, ipotecarie e catastali, sulle successioni e donazioni. Non è questa l'unica classificazione e denominazione possibile, ma abbastanza coerente con l'area di tributi che riguardano la circolazione delle merci, così importante per la Comunità europea, e su cui le disposizioni fiscali di cui agli artt. 90 ss. e 93. Nella terminologia comunitaria, a riguardo, si parla anche, con riferimento allo stesso gruppo di tributi, di «fiscalità degli scambi».

(3) Alla regola dell'unanimità si accompagna, negli artt. citati nel testo, la previsione della procedura di consultazione nella formazione degli atti normativi, in cui il ruolo del Parlamento pur riconosciuto si riduce all'emissione di un parere obbligatorio, ma non vincolante.

(4) Ad esempio, l'art. 163, n. 2, che richiede la rimozione delle barriere fiscali ai fini della cooperazione nel campo della ricerca e dello sviluppo tecnologico, e l'art. 174, n. 2, che, in materia di politica dell'ambiente, fissa il principio generale secondo cui «chi inquina paga», con l'ulteriore precisazione, art. 175, n. 2, che le disposizioni di natura fiscale vanno adottate all'unanimità.

(5) La decisione sull'ammontare delle risorse proprie va adottata all'unanimità, previa consultazione del Parlamento, secondo la procedura di consultazione nella formazione dell'atto. In più la decisione va sottoposta alle procedure di adattamento degli Stati membri.

(6) È il caso dei prelievi agricoli, dei dazi doganali, del prelievo Ceca ed, infine, della tassazione sui redditi dei dipendenti delle istituzioni dell'Unione europea.

È un aspetto della originale scelta né «confederale», né «federale», ma, come si è detto, «funzionale» che è alla base della «invenzione comunitaria».

#### *Le implicazioni della scelta fatta.*

Una prima conseguenza della scelta fatta è che gli interventi in materia tributaria non si presentano, come avviene negli stati nazione dove la tassazione è a fondamento dell'ordinamento, come una politica per sé, ma si sviluppano e si sono sviluppati, in raccordo con il perseguimento degli obiettivi comunitari, di volta in volta, con principi differenziati, a seconda dei campi di azione, in alcuni casi più organici, in altri solo embrionali. Una seconda conseguenza è che se è vero che il trattato considera la materia tributaria come un ambito essenzialmente degli Stati membri, per cui la distanza della costruzione comunitaria dal modello dello stato nazione, anche nelle forme federali, è, dal punto di vista tributario, più marcata, tuttavia, le interrelazioni, già nei trattati, sono molteplici ed aperte a sviluppi e, soprattutto, l'insieme delle azioni della Comunità in materia tributaria ormai non è affatto marginale. Questo, senza dimenticare che il bilancio comunitario è finanziato da risorse proprie, tra cui alcune sono frutto dell'esercizio di poteri di imposizione delle Comunità. Per cui, se è vero che nei trattati le disposizioni in materia tributaria sono poche, è altrettanto vero che le realizzazioni sono state molte.

Il punto di partenza per l'indagine può essere dunque il seguente: la materia tributaria rileva essenzialmente in quanto strumentale al raggiungimento degli obiettivi della Comunità e dell'Unione europea.

A questi dunque si deve, in primo luogo, far riferimento per ricostruire il diritto tributario comunitario.

### *3. Gli obiettivi della Comunità e dell'Unione europea.*

L'art. 2 del trattato della Comunità europea, nella nuova formulazione datane dal trattato di Maastricht, così definisce obiettivi e strumenti della Comunità europea: «La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'Unione economica e monetaria, e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche nell'insieme della Comunità, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra gli Stati membri».

Di seguito, partitamente, i diversi aspetti.

#### *Il mercato interno e la moneta unica.*

Il mercato comune consiste, secondo la definizione della Corte di giustizia, nella creazione sul territorio degli Stati membri di condizioni il più possibile simili a quelle normalmente presenti all'interno di un unico Stato. Il trattato mira dunque a sostituire un unico mercato ai vari mercati nazionali nei quali l'Europa era divisa in precedenza (7).

Il primo passo nella realizzazione del mercato comune è stato nella direzione di un mercato comune delle merci. Nel 1968 si è avuta l'instaurazione dell'Unione doganale con l'abolizione dei dazi doganali e l'introduzione della tariffa doganale comune. Un anno prima, nel 1967, si avviava il processo di armonizzazione dell'Iva. Come previsto dall'art. 93, si introduce una disciplina comune in materia di tassazione generale sui consumi che, colpendo le cessioni di beni e le prestazioni di servizio, è cruciale ai fini della realizzazione dell'obiettivo del mercato comune delle merci.

---

(7) Cfr. Corte di giustizia delle Comunità europee (da ora in poi: CGCE), sent. 5 maggio 1982, causa 15/81, *Schul*, in *Racc.*, p. 1409, punto 33 della motivazione, dove si afferma che «La nozione di mercato comune... mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un unico mercato il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno.»

Un secondo passaggio si ha con il «Libro bianco» del 1985, sul completamento del mercato interno (8) ed il successivo Atto unico europeo, entrato in vigore il 1° luglio 1987. Il Libro bianco si pone l'obiettivo di completare il mercato interno con la piena realizzazione della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. A tal fine, si prevedono le azioni per la creazione di uno spazio senza frontiere interne; tra queste, oltre all'abolizione delle frontiere tecniche e fisiche, l'abolizione di quelle fiscali, cioè delle ragioni fiscali della persistenza delle dogane. Ne è derivato l'approfondimento dell'armonizzazione dell'Iva e l'avvio dell'armonizzazione delle accise, configurate in modo da essere coerenti con l'obiettivo dell'abolizione delle frontiere fiscali, così da attuare il principio di tassazione nel paese di destinazione non più alle frontiere, ma all'interno del paese di consumo. Inoltre, si avvia il processo di armonizzazione delle imposte dirette, anche qui, per quanto necessario al completamento del mercato interno. L'attenzione si concentra sulla fiscalità delle operazioni transfrontaliere dei gruppi multinazionali a base comunitaria in quanto più strettamente collegata alla realizzazione dell'obiettivo del completamento del mercato interno. In particolare, il riferimento è alla tassazione dei dividendi infragruppo con la direttiva «madre-figlia», delle operazioni straordinarie con la direttiva «fusioni», al *transfer pricing* con la «convenzione arbitrata», cominciando così a configurare, seppure in via embrionale, una tassazione comune dei gruppi di impresa.

Un terzo passaggio si ha con l'introduzione della moneta unica. L'Unione economica e monetaria, cui hanno aderito undici paesi, si basa, art. 4, sulla moneta unica, su uno stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri e sulla definizione di obiettivi comuni, sull'istituzione della Banca centrale europea. In questo contesto, il Patto di stabilità, approvato nel 1997, fissa una disciplina di bilancio che prevede il divieto di disavanzi e debito pubblico eccessivi e prescrive il raggiungimento di una situazione di equilibrio con un saldo prossimo al pareggio o positivo. Ne deriva il quadro delle compatibilità e dei vincoli entro cui gli Stati membri possono far valere i poteri che restano loro propri, in materia di spesa, di entrate e di bilancio.

Nella situazione creata dal completamento del mercato interno e dalla realizzazione della moneta unica, a partire dalla metà degli anni '90, si delinea un nuovo passaggio. Nelle condizioni in cui vi è libera circolazione delle merci e dei fattori produttivi e libera concorrenza e sono caduti gli ulteriori ostacoli dati dall'esistenza di monete diverse, si crea una rinnovata tensione tra un mercato interno a moneta unica, da un lato, e sistemi fiscali che invece restano separati e diversi, dall'altro. È il problema al centro del rapporto Monti del 1996 (9), dove si mette in luce che in questa situazione i singoli possono ormai scegliere secondo convenienza dove svolgere le proprie attività o impiegare i propri capitali e, tutto essendo eguale, acquista sempre più rilievo nelle loro scelte la variabile fiscale. A questa libertà dei singoli gli Stati rispondono attraverso un'accentuata concorrenza fiscale che li porta fino a forme di «concorrenza sleale», con la previsione di misure fiscali più favorevoli per sottrarre base imponibile agli altri Stati, interferendo così nell'allocatione territoriale di capitali e di imprese, ed a forme di «degrado fiscale», con l'aggravamento da parte degli Stati della tassazione sul lavoro e sui consumi rispetto a quella sul capitale e sulle imprese, e conseguente riduzione della libertà di scelta ed erosione della propria sovranità. Da qui la proposta, nelle conclusioni del Consiglio del 1997, di un «pacchetto fiscale», recentemente adottato come si vedrà, volto a contrastare le forme di concorrenza fiscale sleale tra gli Stati e consistente di tre misure: due proposte di direttiva, una sugli «interessi e canoni», l'altra sulla tassazione del risparmio, ed il codice di condotta sulla fiscalità dell'impresa, per affrontare, con una «strategia globale», come allora si disse, le tematiche della fiscalità nella nuova realtà (10).

---

(8) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, Bruxelles 1985, parte III.

(9) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica tributaria nell'Unione europea* [Rapporto Monti], SEC (96) 487 def., Bruxelles 1996.

(10) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, in GUCE C 2, 6 gennaio 1998, p. 1.

### *Le politiche comunitarie.*

La Comunità, poi, in diversi campi si propone di raggiungere obiettivi specifici relativi alle singole politiche. Gli ambiti materiali di azione comunitaria sono estremamente vari ed ormai toccano quasi tutti i settori economici e sociali: dalle originarie politiche comuni in materia agricola, dei trasporti, commerciale e della concorrenza; alle nuove politiche comunitarie introdotte dall'Atto unico europeo: quelle regionali, della pesca dell'ambiente, dei consumatori, industriale, della piccola e media impresa, della ricerca e sviluppo, dell'energia; agli ulteriori ampliamenti previsti dal trattato di Maastricht relativi alla realizzazione della dimensione sociale, all'educazione, alla formazione, alla cultura, alla salute, alla ricerca e sviluppo tecnologico, all'ambiente, alle reti transeuropee, alla protezione dei consumatori; all'approfondimento della politica industriale; ed inoltre alla politica di coesione economica e sociale che si propone di riequilibrare le conseguenze negative, indotte dalla realizzazione del mercato interno, sulle regioni più deboli della Comunità, in un'ottica specificamente redistributiva e promozionale.

Per ciascuno degli ambiti citati sono individuate finalità e spesso strumenti, e per ciascuno di essi rileva la materia tributaria (11), che di volta in volta può dimostrarsi cruciale, sia in quanto le diversità delle legislazioni tributarie degli Stati membri costituiscano un problema per la realizzazione degli obiettivi comunitari avuti di mira (si richiede armonizzazione o coordinamento fiscale), sia in quanto autonomamente la Comunità ritenga di dover intervenire sugli aspetti fiscali rilevanti connessi alle proprie azioni (si richiede una specifica azione in materia tributaria).

### *La politica estera e di sicurezza comune e la cooperazione nei settori della giustizia e degli affari interni.*

Il trattato sull'Unione europea, art. 2, si è posto l'obiettivo di un ulteriore approfondimento dell'integrazione europea, con il passaggio dalla Comunità economica europea alla Comunità europea, con la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale, l'instaurazione di un'Unione economica e monetaria, la realizzazione dell'Unione politica con l'attuazione di una politica estera e di sicurezza comune, una cooperazione tra gli Stati in tema di giustizia ed affari interni, il riconoscimento di una cittadinanza europea, le nuove competenze in vari campi.

Si è già accennato ad alcuni degli aspetti richiamati. Ora, quindi, ci si limita ad una breve notazione sulla politica estera e di sicurezza comune e sulla cooperazione nei settori della giustizia e degli affari interni.

Le politiche in questione richiamano competenze e poteri, in breve la sovranità dello stato nazione, che sono stati alla base dell'assunzione e dell'esercizio di poteri in materia fiscale per assicurare i mezzi finanziari per sostenerli; competenza in materia fiscale che fa tutt'uno con la natura stessa di tali politiche, che sono fondanti della autonomia ed indipendenza, verso l'esterno ed all'interno, di una organizzazione politica. Non è così un caso che l'art. 6, par. 4, del trattato sull'Unione disponga che «L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche».

Ma si tratta di sviluppi di là da venire.

### *Osservazioni conclusive.*

Quello che risulta, alla fine di questo breve excursus, è che gli obiettivi della Comunità e dell'Unione europea toccano ormai tutti gli ambiti di azione che può presentare un ordinamento e che, nei fatti, presentano gli ordinamenti degli Stati membri. Ne deriva che, nei diversi campi, le competenze comunitarie stanno accanto a (concorrono con) quelle degli Stati membri. Potenzialmente la Comunità e l'Unione avrebbero potuto procedere molto in avanti nei diversi ambiti, ed anche in materia fiscale. Anche se sviluppare tutte queste competenze in modo pieno, avrebbe comportato un cambiamento di natura della Comunità e dell'Unione, si sarebbe andati oltre l'orizzonte dell'integrazione che si delinea nei trattati. Trova anche in ciò giustificazione la previsione del principio di sussidiarietà di cui all'art. 5

---

(11) E nel trattato si trovano, come si è già accennato, anche previsioni puntuali in tal senso in materia di politica della ricerca e dello sviluppo tecnologico, art. 163, par. 2, e di politica dell'ambiente, art. 174, par. 2.

del trattato, e dunque l'esigenza di un equilibrio tra i diversi livelli istituzionali e di governo nel processo di integrazione.

#### *4. I contenuti dell'integrazione fiscale.*

Vediamo ora come si è andato articolando il rapporto tra fisco e Comunità in ordine all'instaurazione e funzionamento del mercato interno, alla realizzazione dell'Unione economica e monetaria, alla messa in opera delle politiche, al finanziamento delle Comunità e dell'Unione.

##### *L'Unione doganale.*

La prima realizzazione è data dall'Unione doganale, che prevede, all'interno, l'abolizione dei dazi doganali dei singoli Stati membri e, verso l'esterno, l'istituzione di una tariffa doganale comune. Ad essa si accompagna una politica commerciale comune verso i paesi terzi posta in essere dalla Comunità in quanto tale, e, nei confronti degli Stati membri, la prescrizione di una serie di divieti, tra cui quelli di istituire tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, art. 25, e di introdurre restrizioni quantitative all'importazione e misure di effetto equivalente, art. 28. E' quanto si è ormai completamente realizzato. In questo caso, si è avuto un trasferimento di potestà in materia impositiva da parte degli Stati membri a favore della Comunità che configura una competenza comunitaria esclusiva. Attualmente, poi, si ha una legislazione comune che non regola solo gli aspetti sostanziali, ma l'amministrazione delle dogane con un'integrazione degli uffici doganali. Infine, l'esercizio di questa competenza rileva anche sul piano delle entrate: il gettito dei dazi doganali, infatti, confluisce nelle casse comunitarie e serve a finanziare le sue attività. I dazi, veri e propri tributi comunitari, rappresentano una risorsa propria delle Comunità.

Ma l'abolizione dei dazi doganali non comporta l'eliminazione delle dogane e dei confini tra gli Stati membri; oltre alle barriere tariffarie, infatti, gli Stati prevedono altre misure protezionistiche, barriere tecniche, fisiche e fiscali, altrettanto restrittive. È il punto di partenza della svolta del 1985. Il completamento del mercato interno, concepito come uno spazio senza frontiere, voluto dal «libro bianco» del 1985 e dall'Atto unico europeo, realizzato a partire dal 1° gennaio 1993, ha portato all'abolizione delle frontiere interne ai fini di assicurare la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. Con l'abolizione delle frontiere fisiche e tecniche, si è avuta l'eliminazione delle frontiere fiscali, e cioè delle ragioni fiscali della persistenza delle frontiere, con particolare riferimento all'Iva ed alle accise, attraverso misure di armonizzazione fiscale.

Con il completamento del mercato interno e l'abolizione delle frontiere – contesto che segna la peculiarità dell'esperienza comunitaria in questo campo -, l'Unione doganale diventa «perfetta».

##### *Le libertà fondamentali, il principio di non discriminazione fiscale ed il divieto di restrizioni.*

Con riguardo alle quattro libertà fondamentali, il trattato prevede, in primo luogo e preliminarmente, e con norme che hanno efficacia diretta, senza bisogno quindi di una normativa comunitaria derivata o di norme di attuazione da parte degli Stati membri, il principio di non discriminazione sulla base della nazionalità. Esso si trova sancito in via generale nell'art. 12, e trova poi una puntuale articolazione per ciascuna delle quattro libertà. Si tratta di un principio che, per il suo contenuto, si ispira al canone dell'eguaglianza di trattamento e, per le sue funzioni, mira a garantire la libera circolazione in normali condizioni di concorrenza. Riguarda, allo stesso tempo, la legislazione materiale e quella tributaria, ai fini della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. In ordine agli aspetti fiscali ed alla legislazione tributaria, trova una specificazione solo con riferimento alla libera circolazione delle merci negli artt. 90 ss., con particolare riguardo alla fiscalità dei consumi.

Ma non c'è dubbio, come risulta dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, che il principio di non discriminazione fiscale viga relativamente a tutte e quattro le libertà e che

riguardi la tassazione indiretta come quella diretta, come tutti i tipi di tributi, nei limiti in cui interferiscano con l'ordinamento comunitario. Secondo tale principio, all'interno della propria legislazione, uno Stato membro non può prevedere trattamenti tributari discriminatori, in modo palese o dissimulato, in ragione della nazionalità; essi, infatti, a parità di condizioni, fanno ricadere un onere tributario più gravoso sulle fattispecie transnazionali a base comunitaria rispetto a quelle meramente nazionali. Si tratta di un divieto che lascia intatta l'esistenza di diverse legislazioni fiscali all'interno dei singoli paesi membri, ed anzi, presupponendole, si prefigge l'obiettivo che al loro interno non vi siano discriminazioni in base alla nazionalità. Si introduce così un principio di eguaglianza formale in base alla nazionalità che i singoli Stati membri devono rispettare ai fini della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

In un primo tempo, il principio è stato affermato in materia di libera circolazione delle merci. Ciò del resto corrisponde a quanto risulta dal trattato che prevede che i prodotti esteri non siano tassati in misura più gravosa di quelli nazionali simili o concorrenti. Su questa base, agli inizi degli anni ottanta, a seguito della giurisprudenza della Corte di giustizia, si è avuto un disboscamento delle discipline fiscali discriminatorie a partire da quelle in materia di tassazione degli alcolici. Le legislazioni sulle imposte indirette generali e speciali sui consumi sono state così bonificate dai trattamenti discriminatori, e questa risulta un'acquisizione ormai consolidata dell'ordinamento comunitario (12).

Poi, via via, e proprio in ragione dello sviluppo della libera circolazione dei fattori e nel momento in cui i singoli venivano sempre più a contatto con le legislazioni degli altri paesi, si sono posti i problemi di non discriminazione fiscale in materia di imposte dirette. Sulla base della coerente affermazione delle quattro libertà fondamentali e facendo leva sulla loro efficacia diretta, la Corte di giustizia, a fronte degli Stati membri che pretendevano completa libertà in materia, ha fatto valere i principi del trattato anche in questo campo, in rapporto alla libera circolazione dei lavoratori, art. 39, par. 2, al diritto di stabilimento, art. 43, alla libertà di prestazione dei servizi, art. 49 ed alla libera circolazione dei capitali, art. 56, dichiarando in un'articolata giurisprudenza la contrarietà con il trattato dei trattamenti discriminatori (13).

Negli sviluppi della sua giurisprudenza la Corte, con un'estensione del suo campo di intervento, ma allo stesso tempo con puntuale riferimento alle disposizioni del trattato appena richiamate, ha sostenuto che le libertà fondamentali vanno interpretate non solo come divieto di discriminazioni, ma anche di restrizioni. Ne deriva che violano i principi del trattato, oltre che le disposizioni nazionali che comportano discriminazioni palesi o dissimulate, anche quelle disposizioni che costituiscono un ostacolo alla libera circolazione, pur non operando alcuna distinzione sulla base della nazionalità e dunque pur essendo prive di effetti discriminatori (14).

Attualmente la Corte di giustizia è impegnata in un'opera complessa in materia: si tratta, infatti, di mantenere fermi i principi di integrazione comunitaria a fronte di una tassazione diretta che, per le fattispecie transnazionali, è costruita partendo dai principi della fiscalità internazionale elaborati per regolare i rapporti tra gli Stati, è disciplinata oltre che da norme interne da norme convenzionali ed è basata su trattamenti differenziati tra residenti e non residenti.

L'assenza di armonizzazione nella materia delle imposte dirette, sostanzialmente lasciata alla competenza degli Stati membri come si vedrà più avanti, non ha impedito così alla Corte di intervenire su nodi cruciali della fiscalità diretta, con pronunce spesso

---

(12) Cfr., con riguardo alla giurisprudenza sugli alcolici, CGCE, sent. 27 febbraio 1980, causa 168/78, *Commissione/Francia*, *Racc.*, p. 347; sent. 27 febbraio 1980, *Commissione/Italia*, causa 169/78, *Racc.*, p. 385; sent. 27 febbraio 1980, *Commissione/Danimarca*, causa 171/78, *Racc.*, p. 447. Per ulteriori sviluppi, cfr. sent. 9 luglio 1985, causa 112/84, *Humblot*, *Racc.*, p. 1367; sent. 16 dicembre 1986, *Commissione/Italia*, causa C-200/85, *Racc.*, p. 3953.

(13) Questo già in CGCE, sent. 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione/Francia*, *Racc.*, p. 273 (nota come: *Avoir fiscal*). Passaggi chiave di tale giurisprudenza, con riferimento alle diverse libertà, si trovano in sent. 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, *Racc.*, p. I-249; sent. 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*, *Racc.*, p. I-2493; sent. 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, *Racc.*, p. I-225; sent. 28 aprile 1998, causa C-118/96, *Safir*, *Racc.*, p. I-1897; sent. 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI*, *Racc.*, p. I-4695; sent. 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*, *Racc.*, p. I-6161; sent. 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, *Racc.*, p. I-27; sent. 14 dicembre 2000, causa C-141/99, *AMID*, *Racc.*, p. I-11619; sent. 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Horhorst GmbH* (in corso di pubblicazione), solo per fare alcuni esempi di una giurisprudenza ormai copiosa.

(14) Cfr., più recentemente, CGCE, sent. 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*, *Racc.*, p. I-4071.

innovative, se non «rivoluzionarie» per gli assetti consolidati, anche se inevitabilmente puntuali.

### *Il divieto di aiuti fiscali.*

Con riguardo alle regole di concorrenza, il trattato pone espliciti divieti rivolti sia agli operatori economici che agli Stati membri. E' così previsto il divieto di intese, di sfruttamento abusivo di posizione dominante, quello di pratiche di *dumping* all'interno del mercato comune. È sancita, inoltre, un'incompatibilità di principio per gli aiuti di Stato. Sotto quest'ultimo riguardo, il principio di libera concorrenza richiede che non siano concessi dagli Stati aiuti a «determinate imprese e produzioni» - si deve trattare di aiuti «selettivi» - perché ciò, favorendo alcuni, ed in primo luogo le imprese e le produzioni nazionali, altera le condizioni di concorrenza (15). D'altra parte, gli Stati in vista del raggiungimento di vari obiettivi economici sociali e politici dispongono di vasti apparati di misure promozionali. Obiettivi e finalità che a volte trovano tutela nello stesso ordinamento comunitario. La complessa relazione tra libera concorrenza ed interventismo pubblico è affrontata dal trattato con un'articolata normativa, di cui agli artt. 87 ed 88, che sancisce un'incompatibilità di principio, temperata però dalla previsione di aiuti compatibili in certe circostanze e di aiuti che, a particolari condizioni e secondo un procedimento, possono essere dichiarati compatibili dalla Commissione in ragione di finalità settoriali, regionali o orizzontali. In tale contesto, centrale risulta il ruolo della Commissione che nell'esercizio dei suoi poteri dispone, sotto il controllo della Corte di giustizia, di un'ampia sfera di discrezionalità.

Fin dall'inizio fu chiaro che tra gli aiuti di Stato rientrassero le agevolazioni fiscali, che, allo stesso modo di una sovvenzione, favoriscono i beneficiari rispetto a tutti gli altri e comportano, in termini di mancata entrata, un costo per gli Stati (16). Ma, a differenza delle sovvenzioni, le agevolazioni non sono facili da individuare, in quanto sono nascoste nella legislazione fiscale e la Commissione non ha ancora provveduto a quel lavoro sistematico di rilevazione e di esame degli aiuti esistenti ed in via di istituzione che il trattato le impone.

Recentemente però la situazione è cambiata. In rapporto, infatti, al progredire del mercato interno ed alla realizzazione della moneta unica si verifica, come chiarisce il già richiamato rapporto Monti, che gli Stati sempre di più utilizzano lo strumento fiscale, concedendo trattamenti preferenziali, oltre che in vista di obiettivi economici, sociali e politici, vale a dire a fini di interventismo pubblico, anche a fini di concorrenza con gli altri Stati, e, dunque, prevedono aiuti di natura fiscale per favorire non solo le imprese e le produzioni nazionali sul mercato interno e comunitario, ma anche per attirare gli investimenti, diretti ed indiretti, nel proprio territorio, fino a forme di concorrenza sleale.

A fronte di questa situazione, il rapporto Monti e, sulla sua base, le conclusioni del Consiglio del dicembre 1997, nel quadro di una strategia di interventi sulla fiscalità in condizioni di accentuata concorrenza fiscale tra gli Stati, hanno proposto diverse azioni: una rivolta direttamente agli aiuti fiscali, l'altra contro misure fiscali pregiudizievoli attraverso l'adozione di un codice di condotta, l'ultima di rilancio dell'armonizzazione fiscale nel nuovo contesto (17).

Per quanto riguarda gli aiuti fiscali, si richiede un rinnovato impegno della Commissione, direttamente focalizzato su di essi per il nuovo carattere che sono venuti assumendo di strumento di concorrenza a volte anche sleale tra gli Stati; impegno che la Commissione ha fatto suo e che si è concretizzato nel 1998 nella fissazione di orientamenti specificamente rivolti agli aiuti fiscali (18) e, più recentemente, in un impiego più penetrante dei propri poteri.

Ma la misura più innovativa è certamente il codice di condotta sulla fiscalità delle imprese, recentemente approvato dal Consiglio del 3 giugno 2003, diretto a combattere le misure che gli Stati adottano di concorrenza sleale. Il codice di condotta richiede che a

---

(15) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*, Racc., p. 709; sent. 17 marzo 1993, cause C-72/91 e C-73/91, *Sloman Neptun*, Racc., p. I-887

(16) Cfr. CGCE, sent. 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia/Commissione*, Racc., p. 709; sent. 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, Racc., p. I-877.

(17) Cfr. CONSIGLIO, *Conclusioni del Consiglio ECOFIN del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale*, cit.

(18) Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in GUCE C 384, 10 dicembre 1998, p. 3.



seguito di una valutazione comune tra gli Stati membri si arrivi alla pubblicazione di elenchi di misure potenzialmente dannose che gli Stati membri si impegnano ad abolire. Si richiede, inoltre, che gli Stati membri non introducano nuove misure dannose. Da quanto si ricava dalle misure elencate (19), ma anche con riferimento al processo di selezione che ha permesso di arrivare all'elenco, si tratta di misure espressione di concorrenza fiscale dannosa, che a volte possono essere aiuti fiscali, a volte sono discriminatorie, a volte sono mera espressione di una diversità di legislazione tra gli Stati. Il codice di condotta, senza nulla togliere alle specifiche competenze della Comunità in materia di aiuti degli Stati, di non discriminazione e poi eventualmente di armonizzazione, vuole essere un nuovo strumento di integrazione comunitaria che per le procedure previste e per gli impegni assunti degli Stati sia, nelle sue modalità, efficace.

### *L'armonizzazione ed il coordinamento fiscale.*

La legislazione degli Stati membri non solo è sottoposta a vincoli e divieti, ma può essere coordinata, ravvicinata, se non unificata nella misura necessaria alla realizzazione degli obiettivi comunitari, attraverso l'impiego di strumenti legislativi e non.

Il campo dell'armonizzazione fiscale è certamente quello in cui si sono raggiunti i risultati più rilevanti del processo di integrazione fiscale.

Le principali realizzazioni in materia di armonizzazione fiscale hanno riguardato, l'imposizione sui consumi, ed in particolare l'Iva, che costituisce l'episodio più eclatante, le accise, le tasse sugli autoveicoli commerciali; quindi, le imposte indirette sulla raccolta di capitali; poi, le imposte dirette, con misure mirate in materia di fiscalità delle società attraverso la direttiva «fusioni», la direttiva «madre-figlia» e la «convenzione arbitrale» e, recentemente, con l'adozione del «pacchetto fiscale» del dicembre 1997 da parte del Consiglio del 3 giugno 2003, la direttiva «interessi e canoni»; la tassazione del GEIE; e, ancora, sempre nel Consiglio del 3 giugno 2003, la tassazione dei redditi da risparmio; infine, l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette e di Iva ed accise ai fini di contrastare l'elusione e l'evasione intracomunitaria.

Si tratta di processi di armonizzazione caratterizzati da sviluppi molto diversificati: in certi casi, come per l'Iva, l'armonizzazione è stata assai spinta, si è realizzato per quanto riguarda le discipline, non per il gettito che va ovviamente agli Stati membri, un tributo di diritto comune, con aspetti nazionali; in altri casi, come per le accise, è prevista una normativa comune, ma gli spazi lasciati agli Stati sono ben ampi; in altri ancora, come per le imposte dirette, l'armonizzazione è stata circoscritta ed estremamente selettiva, ha riguardato specifiche fattispecie relative alle operazioni transfrontaliere dei gruppi a base comunitaria e, recentemente, la tassazione del risparmio. Per quanto riguarda, poi, l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie, in ordine allo scambio di informazioni, alla riscossione ed alla repressione, il grado di armonizzazione varia in dipendenza dei tributi interessati. L'assistenza è piena, fino a forme di integrazione, in materia di dazi doganali e di prelievi agricoli, avanzata in materia di Iva ed accise, più limitata, ma egualmente significativa, per le imposte dirette, diventa, infine, cooperazione stretta per la riscossione delle risorse proprie e la repressione delle frodi.

Si intravede il programma di azione perseguito dalla Comunità in materia di armonizzazione fiscale, ribadito costantemente nel tempo nei suoi tratti essenziali nei documenti comunitari, in varie occasioni e da parte di diverse istituzioni (20), che individua e

---

(19) Nel novembre 1999 è stata elaborata dal gruppo di lavoro Primarolo, appositamente costituito, una lista contenente 66 misure considerate pregiudizievoli, cfr. la relazione del gruppo «Codice di condotta» al Consiglio del 23 novembre 1999, doc. SN 4901/99.

(20) Le linee essenziali degli orientamenti seguiti dalla Comunità in materia di armonizzazione sono ricavabili già dai primi documenti elaborati in sede comunitaria: dal rapporto Neumark del 1962, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario* [Rapporto Neumark], Bruxelles 1962, cui la Commissione dette seguito con il documento dal titolo, «Programma per l'armonizzazione delle imposte dirette», 16 giugno 1967, in *Bollettino delle Comunità europee*, Suppl. 8/67, Bruxelles 1967, al rapporto Werner del 1970, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto al Consiglio ed alla Commissione sulla realizzazione per fasi dell'Unione economica e monetaria della Comunità* [Rapporto Werner], in GUCE C 136, 11 novembre 1970. Ma si ritrovano nei documenti successivi ed a noi più vicini: dal rapporto Burke, COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità* [Rapporto Burke], in *Bollettino delle Comunità Europee*, Suppl. 1/80, Bruxelles 1980; al libro bianco del 1985, ID., *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, cit., parte III, a ID., *Guidelines on Company Taxation, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament*, Bruxelles 20 aprile 1990, SEC (90) 601 def.; fino al rapporto Monti, ID., *La politica tributaria nell'Unione europea* [Rapporto Monti], cit., ed al più recente documento elaborato dalla Commissione, ID., *La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire*, 23 maggio 2001, COM (2001) 260 def.

quasi costituisce le aree di possibile intervento nella imposta generale sui consumi e nelle accise per le imposte indirette; tiene, per quanto riguarda le imposte dirette, esplicitamente al di fuori di ogni azione l'imposizione personale sui redditi e le imposte sul patrimonio, lasciate alla competenza degli Stati membri, per concentrarsi sulla tassazione gravante sulle imprese, in particolare, la tassazione delle società, e sull'imposizione dei redditi di capitali, vale a dire sulla tassazione diretta dei fattori produttivi più mobili e dunque di particolare rilievo comunitario; individua, di volta in volta, ambiti di possibile azione raccordati alla realizzazione di politiche comunitarie, ad esempio in materia ambientale o dei trasporti. Mantiene, poi, agli Stati membri, in tutto o in parte (come nel caso dell'Iva), la decisione sulle aliquote e dunque sul gettito. Resta fedele, infine, al criterio guida secondo cui «l'armonizzazione non si prefigge di instaurare una politica fiscale comunitaria e non costituisce fine a se stessa. Essa rientra, invece, nei mezzi e nei poteri attribuiti alla Comunità per lo svolgimento dei suoi compiti, in particolare: l'instaurazione di un mercato comune tramite la libera circolazione dei fattori, e la creazione di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata; il progressivo ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri; l'instaurazione di un certo numero di politiche comuni; una maggiore autonomia finanziaria» (21).

Il processo di armonizzazione, pur frammentato nel tempo, ha seguito passo passo le principali realizzazioni dell'integrazione comunitaria. Si possono enucleare tre fasi.

Una prima, contemporanea all'instaurazione dell'Unione doganale, che, in vista della libera circolazione delle merci e del mercato comune, ha trovato la sua realizzazione fondamentale nell'avvio del processo di armonizzazione dell'Iva.

Una seconda fase, che si può far partire dalla pubblicazione del Libro bianco del 1985 (22), e che, nel quadro del completamento del mercato interno del 1993 e dell'abolizione delle frontiere fiscali, ha visto, agli inizi degli anni '90, nuovi interventi in materia di Iva e misure di armonizzazione in materia di accise, e, quindi, per la prima volta, misure in tema di imposizione diretta delle società.

Una terza fase, aperta dal rapporto Monti del 1996, le cui novità stanno non tanto nei criteri guida e negli ambiti di intervento, che restano, come si è detto, inalterati, ma nella percezione della nuova situazione che si è venuta a creare data dal contesto entro cui si ripropone una azione di armonizzazione fiscale: «la realtà di sistemi fiscali separati in un mercato unificato», ed ora, con l'instaurazione dell'Unione economica e monetaria, a moneta unica; con la possibilità in ordine all'impiego dei vari fattori produttivi di fare entrare nel calcolo di convenienza le diversità fiscali; e, per altro verso, le reazioni degli Stati membri che, resi avvertiti da questa nuova situazione, ormai irreversibile, che tende ad aggirarli, allestiscono risposte in termini competitivi. La tesi che si sostiene è che la concorrenza fiscale tra gli ordinamenti non si può considerare estranea al trattato, o per lo meno è diretta conseguenza di quanto si è realizzato, ma può avere anche conseguenze negative e sfociare in forme di concorrenza sleale e dannosa.

Un caso valga per tutti, quello dei capitali, dove, a fronte di una liberalizzazione completa della circolazione, persistono notevoli differenze tributarie nei diversi Stati membri che rendono più conveniente l'allocazione del fattore produttivo in un paese membro piuttosto che in un altro. Gli Stati della fonte, resi avvertiti di tanto, mandano intassati i redditi di capitale percepiti dai non residenti; e ciò, per altro verso, rende estremamente difficile la tassazione dei redditi di capitale di fonte estera negli Stati della residenza. In questo contesto il significato della diversità fiscale e della concorrenza cambia, acquista quello di occasione di allocazione del risparmio là dove è più conveniente fiscalmente. E le conseguenze non sono secondarie, in termini di perdita di base imponibile per gli Stati membri e di trasferimento della tassazione sui fattori produttivi meno mobili e sui consumi.

Da qui deriva l'altro aspetto del pacchetto di misure proposte nel rapporto Monti e che si ritrovano nelle conclusioni del Consiglio del 1° dicembre del 1997, consistente nel rilancio dell'armonizzazione fiscale, in primo luogo, attraverso un approfondimento del processo di

---

(21) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità* [Rapporto Burke], cit., p. 5 s.

(22) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio Europeo*, cit.

armonizzazione dell'Iva ed un ulteriore sviluppo in materie di accise con particolare riguardo alle imposte sull'energia; quindi, attraverso la continuazione del processo di armonizzazione delle operazioni transfrontaliere dei gruppi multinazionali con una proposta di direttiva sul trattamento degli interessi e canoni (relativamente ai pagamenti tra società consociate di diversi Stati membri e tra casa madre e stabile organizzazione); e, soprattutto, la ripresa della proposta di direttiva relativa alla tassazione dei redditi di capitale, che, come si è poi venuta via via definendo, è focalizzata sul trattamento riservato ai non residenti persone fisiche, riguarda tutti i tipi di interessi, è volta a rimuovere le condizioni che spingono i risparmiatori ad investire in paesi diversi da quello di residenza per ricavare vantaggi fiscali ed ha l'obiettivo di assoggettare i redditi nello stato della residenza del percettore attraverso lo scambio di informazioni tra gli Stati membri ed alcuni Stati terzi. Misure queste ultime, sugli interessi e canoni e sui redditi di capitale che, insieme con il codice di condotta, formavano il già richiamato «pacchetto fiscale» deliberato nel Consiglio del 1° dicembre 1997 per contrastare la concorrenza sleale, e che sono state definitivamente approvate, dopo un lungo e faticoso travaglio, nel Consiglio del 3 giugno 2003.

La difficoltà di procedere nel processo di armonizzazione in ragione della regola dell'unanimità ha portato la Commissione a formulare, anche in vista dell'allargamento, nuove proposte. Per un verso, a riprendere il discorso, anche se senza successo, di introdurre la regola della maggioranza qualificata, per lo meno per quegli ambiti che più direttamente abbiano riflesso sul mercato interno (23), ed ancora a prospettare il ricorso alla «cooperazione rafforzata», di cui agli artt. 11 del trattato della Comunità europea e 43 del trattato sull'Unione europea, in materia fiscale (24). E, nello stesso tempo, a riproporre, accanto alle misure legislative di ravvicinamento delle legislazioni, forme di integrazione non legislativa, che impegnano gli Stati membri ad azioni comuni, ma senza la forza vincolante dell'atto comunitario. Ad esempio, le raccomandazioni, i pareri, le comunicazioni cd interpretative, gli accordi politici tra gli Stati. La Commissione ha sostenuto l'uso di questi strumenti, in parallelo o in alternativa a quelli di diritto primario o secondario, in vista di forme più tenui di coordinamento fiscale (25).

Già nel passato, la Commissione aveva fatto impiego di raccomandazioni, ad esempio in materia di tassazione delle persone fisiche non residenti e di tassazione della piccola e media impresa (26).

Recente è l'adozione del codice di condotta sulla fiscalità delle imprese, cui si è fatto già cenno, che costituisce una forma di coordinamento leggera, che non vincola giuridicamente gli Stati, ma li impegna a dare seguito a quanto concordato.

### *Le risorse proprie.*

Il rapporto tra fisco, Comunità ed Unione si pone, oltre che con riguardo ai poteri della Comunità e dell'Unione nei confronti degli Stati membri in materia tributaria, o in

---

(23) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Communication from the Commission, Supplementary contribution of the Commission to the Intergovernmental conference on institutional reforms*, COM(2000) 114 final., 14 marzo 2000, par. 3.a., dove la Commissione in vista della conferenza intergovernativa di Nizza aveva proposto di adottare il voto a maggioranza qualificata, ex art. 251, in determinate materie fiscali. La Commissione, tenuto fermo che le decisioni fondamentali restano soggette alla regola dell'unanimità, proponeva il voto a maggioranza qualificata riguardo a misure relative alla rimozione degli ostacoli fiscali al corretto funzionamento del mercato interno, all'effettiva ed efficace applicazione delle decisioni politiche che sono già state assunte all'unanimità, a discipline fiscali che hanno come loro principale obiettivo quella della tutela dell'ambiente, alle normative rivolte a combattere la frode ed a prevenire casi di doppia non tassazione in situazioni transfrontaliere.

(24) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Communication from the Commission, Supplementary contribution of the Commission to the Intergovernmental conference on institutional reforms*, cit., par. 3.a. ed ID., *La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire*, cit., par. 4.4, dove si sostiene che in alcuni casi ci si potrebbe avvalere delle possibilità, offerte dal trattato di Amsterdam e sviluppate dal trattato di Nizza, di intensificare la cooperazione rafforzata tra sottogruppi di Stati membri, secondo l'art. 43 del trattato sull'Unione europea minimo otto, con posizioni analoghe. La decisione va presa a maggioranza qualificata.

(25) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire*, cit., secondo cui, punto 4.3, il ricorso a strumenti non legislativi o a norme non vincolanti potrebbe rappresentare un altro mezzo per compiere progressi. Il principio della pressione reciproca, che è alla base del codice di condotta potrebbe essere esteso ad altri settori; si potrebbero utilizzare altri strumenti in particolare le raccomandazioni, ma anche 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 del Parlamento. Tali strumenti potrebbero dare buoni risultati quando dispongano di una solida base giuridica: trattato o giurisprudenza della Corte. Un settore in cui applicare questa impostazione potrebbe essere quello dei trattati fiscali bilaterali.

(26) Cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Raccomandazione della Commissione del 21 dicembre 1993 relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro (94/79/CE)*, in GUCE L 39 del 10 febbraio 1994, p. 22 ss. ed ID., *Raccomandazione della Commissione del 25 maggio 1994 relativa alla tassazione della piccola e media impresa (94/390/CE)*, in GUCE L 177, 9 luglio 1994, p. 1 ss.

collegamento a proprie azioni in determinati ambiti, anche con riguardo alle modalità di finanziamento delle Comunità e dell'Unione per lo svolgimento delle loro attività.

Per quanto attiene al finanziamento, in un primo momento, il reperimento delle risorse delle Comunità si è basato sui contributi degli Stati membri. Via via la situazione, del resto secondo previsioni del trattato che disponevano che le Comunità si dotassero di propri strumenti di sostegno, si è evoluta nella direzione di una maggiore autonomia e di criteri automatici di finanziamento del bilancio comunitario. Attualmente, secondo il disposto dell'art. 269, par. 1, il bilancio, comune per le Comunità e per l'Unione, è finanziato integralmente tramite risorse proprie. La terminologia usata sta bene ad indicare tale evoluzione.

Allo stato, il finanziamento del bilancio delle Comunità si realizza attraverso cinque risorse: i prelievi agricoli, i dazi doganali, la risorsa Iva, la risorsa PNL, le «altre imposte» nel quadro di una politica comune (27). Tra di esse, come si è visto, vi sono dei veri e propri tributi comunitari, quali i prelievi agricoli ed i dazi doganali (28). Sotto questo profilo, competenze in materia tributaria esercitate da parte delle Comunità possono, tra l'altro, anche avere il fine di finanziare il bilancio comunitario, e cioè di procurare entrate.

A tutela degli «interessi finanziari della Comunità», di cui all'art. 280 del trattato, e, in tale ambito, ai fini di una pronta e sicura riscossione delle risorse proprie, sono previste normative specifiche in materia di controlli ed accertamento, di ricupero dei crediti, di lotta alle frodi ai danni del bilancio comunitario ed un accentuato coordinamento tra le amministrazioni finanziarie.

#### *Due osservazioni.*

Alla fine, e proprio partendo da quanto si è realizzato, si delinea in materia tributaria un livello di governo comunitario che coesiste con quelli nazionali e subnazionali, in un processo di integrazione che, nel suo procedere, ha risistemato la distribuzione delle competenze ed ha riservato alla Comunità, a parte i tributi comunitari, una competenza concorrente con quella degli Stati membri, con riguardo essenzialmente alle discipline. La peculiarità del processo di integrazione comunitaria sta, dunque, nel fatto che, come è stato detto, mantiene agli Stati membri l'attuazione delle azioni decise, la «gestione delle politiche», ed il loro finanziamento, i «poteri di bilancio e fiscali», nei diversi ambiti di azione, riservando alla Comunità, in concorso con gli Stati membri, i «poteri normativi» e «di coordinamento» nei limiti di quanto è necessario ai fini del mercato interno, dell'Unione economica e monetaria, delle politiche comunitarie e nel rispetto del principio di sussidiarietà (29). Il processo di integrazione non riguarda, così, le relazioni finanziarie tra i livelli di governo sotto il profilo dell'altezza e del riparto del gettito tributario. Ne deriva che non si può parlare di federalismo fiscale che, invece, a quelle relazioni attiene (30). Anche se nell'area comunitaria si presentano molti dei problemi che si riscontrano in uno stato federale.

---

(27) Sulle risorse proprie delle Comunità cfr. la decisione n. 94/728 del Consiglio del 31 ottobre 1994, art. 2.

(28) Il fatto che dall'Iva, attraverso una peculiare procedura di calcolo, si ricavi la «risorsa Iva», che risulta dall'applicazione di un'aliquota ad una base imponibile definita in modo omogeneo per tutti gli Stati membri, non fa dell'Iva un «tributo comunitario». In quanto il gettito va agli Stati membri, infatti, l'Iva è un tributo nazionale, seppure per le discipline sia, poi, un tributo di diritto comunitario con aspetti nazionali.

(29) Cfr. il documento presentato dal Parlamento europeo per la convenzione sul futuro dell'Europa decisa dal Consiglio di Laeken del 2001 e che ha iniziato i suoi lavori nel 2002, PARLAMENTO EUROPEO, *Relazione sulla delimitazione delle competenze tra l'Unione europea e gli Stati membri*, 2 aprile 2002, dove, punti II.1.1. e II.1.2., si afferma che «Il modello politico dell'Unione deve conservare la sua originalità storica su due punti fondamentali. L'Unione non dispone di servizi di gestione. La gestione delle politiche e degli stanziamenti comunitari è effettuata dalle amministrazioni degli Stati membri o da agenzie specializzate. Parimenti il potere finanziario essenziale (in termini di bilancio e fiscale) resta a livello degli Stati membri. Questi due punti sono talmente connaturati alla CEE che tendono ad essere dimenticati nel dibattito politico. Ciò nondimeno, costituiscono una differenza fondamentale rispetto alla filosofia dei principali regimi federali esistenti nei quali l'esercizio di competenze giuridiche è generalmente accompagnato dalle relative competenze finanziarie.» Aggiungendo che, al contrario, delle esperienze federali, «l'Unione europea deve accontentarsi essenzialmente del solo potere normativo, quello di stabilire regole, fare leggi, e, secondariamente, coordinare l'azione degli Stati membri. Ma questi ultimi conservano il monopolio della gestione concreta delle politiche pubbliche, della redistribuzione finanziaria a favore dei meno abbienti e, infine, del contatto diretto con i cittadini, nonché un quasi monopolio delle innumerevoli politiche di incentivazione finanziaria, di bilancio o fiscale.»

(30) Insomma, si ha integrazione fiscale tra più livelli di governo: comunitario, statale e substatuali, senza Unione fiscale e senza federalismo fiscale. L'integrazione fiscale, lo si è appena sottolineato, risistema le competenze tra i diversi livelli di governo in materia tributaria nello spazio europeo. Andare oltre, accentrando la gestione di alcune politiche e prelevando i mezzi finanziari necessari per finanziarle, avrebbe significato mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione comunitaria. Così come, andare oltre, armonizzando i sistemi fiscali nazionali fino ad un'Unione fiscale, avrebbe anche in questo caso significato mutare di natura, andare oltre l'orizzonte dell'integrazione comunitaria. Freni a tali derive legislative ed istituzionali sono dati dal principio di unanimità nelle decisioni in materia tributaria e di risorse proprie e da quello di sussidiarietà.

Si tratta, poi, di sviluppi che, sotto un secondo profilo, rendono la fiscalità comunitaria ispirata da criteri, dotata di discipline e garantita da tutele peculiari rispetto a quelli della fiscalità internazionale. Infatti, la fiscalità comunitaria non si ferma ai principi consolidati in ambito internazionale, ma a volte li utilizza, con rinvii anche formali al diritto internazionale convenzionale, a volte se ne distacca, con l'elaborazione di regole proprie, coerenti con i principi e gli obiettivi della Comunità e dell'Unione europea. Questo avviene un po' in tutti i campi che si è avuto modo di individuare, con riguardo all'Unione doganale, al principio di non discriminazione, agli aiuti fiscali, all'armonizzazione ed al coordinamento fiscale, alle risorse proprie ed ai tributi comunitari, alle tutele del contribuente.

##### *5. Le forme dell'integrazione fiscale ed il diritto tributario comunitario.*

L'insieme di queste realizzazioni si può riproporre in termini diversi, nella prospettiva delle forme di integrazione.

###### *L'integrazione «negativa».*

Il rapporto tra materia tributaria ed ordinamento comunitario rileva, in primo luogo, con riguardo alle norme di diritto primario. Nei trattati, infatti, sono direttamente previsti limiti, vincoli o espliciti divieti nei confronti della legislazione degli Stati membri. Sotto questo profilo, i singoli Stati - anche alla luce del diritto comunitario - legittimamente prevedono nei loro ordinamenti sistemi molto articolati di misure fiscali. Però l'esercizio delle competenze dei paesi membri in materia di tributi è sottoposto a limiti e vincoli che discendono dai principi che ispirano l'ordinamento comunitario, così come rilevano dai trattati istitutivi, senza bisogno di (ulteriori) atti comunitari di attuazione: divieto di prevedere dazi doganali e tasse di effetto equivalente, art. 23 ss.; divieto di discriminazioni fiscali e di restrizioni, sancito in via generale dall'art. 12, e, partitamente dagli artt. 90 ss., 39 ss., 48 ss., 55 ss., in materia, rispettivamente, di libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali; incompatibilità di principio degli aiuti fiscali, artt. 87 ss. Alle norme di diritto primario sono tenute le normative di diritto tributario degli Stati membri, da qualsiasi fonte esse provengono, e quindi anche quelle adottate in attuazione di norme comunitarie, ad esempio di direttive a seguito di processi di armonizzazione fiscale. L'integrazione fiscale negativa ha, dunque, un carattere prevalentemente di divieto e consiste, per gli Stati membri, in uno «obbligo di non fare».

###### *L'integrazione «positiva».*

In secondo luogo, con riguardo al diritto derivato. Nei trattati, infatti, è prevista la possibilità che le Comunità, essenzialmente attraverso regolamenti o direttive, intervengano con una normativa propria in materia tributaria, sia in ambiti di propria esclusiva competenza, sia ponendo in essere processi di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, sia realizzando azioni proprie in vari ambiti materiali. Sotto questo profilo, le Comunità esercitano poteri in materia tributaria in diversi modi: nell'esercizio di competenze esclusive, nel momento in cui, nell'ambito dell'Unione doganale, l'ordinamento comunitario prevede la tariffa doganale comune; oppure allorché, come nel caso dei contributi sulla produzione dello zucchero e dell'isoglucosio e del prelievo CECA, o delle «altre imposte» nel quadro di una politica comune, istituiscono tributi comunitari; inoltre, nel momento in cui pongono in essere processi di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in determinate aree di diritto tributario, siano essi rivolti ad armonizzare le discipline di un tributo oppure i trattamenti tributari relativi a determinati ambiti materiali, siano, ancora, rivolti a prevedere interventi in materia tributaria collegati allo sviluppo di politiche materiali.

L'integrazione fiscale positiva, poi, si può realizzare in modalità più tenui di coordinamento fiscale, avvalendosi di strumenti non legislativi (dunque non vincolanti per gli Stati membri), quali raccomandazioni, pareri, orientamenti, criteri interpretativi ed applicativi uniformi della legislazione comunitaria, accordi politici tra gli Stati membri, codici di condotta, normative di riferimento e così via.

In ordine a queste diverse forme di esercizio delle competenze della Comunità in materia tributaria, rilevano i principi ed i limiti che i trattati impongono, da un lato, alle istituzioni comunitarie in ordine alla legittimità delle normative comunitarie in materia e, dall'altro, agli Stati membri in ordine alla loro conforme attuazione. L'integrazione fiscale positiva risulta, dunque, da azioni positive, e consiste per le istituzioni comunitarie in «un impegno a fare».

#### *Il diritto tributario comunitario.*

Il diritto tributario comunitario si può, così, definire come l'insieme delle norme di diritto comunitario in materia tributaria.

Le norme di diritto tributario comunitario possono essere, come si è visto, di diritto primario (i trattati) e di diritto derivato (gli atti comunitari).

Hanno la prevalenza sui diritti (tributari) nazionali degli Stati membri, i quali sono tenuti alla loro conforme attuazione (cd. primato del diritto comunitario).

In caso di violazione da parte degli Stati membri (la violazione che fondamentalmente rileva in materia tributaria), possono essere fatte valere dalle istituzioni comunitarie, dagli Stati membri e, soprattutto, a condizione che le disposizioni siano «certe ed incondizionate», dai singoli dinanzi al giudice comunitario (cd. effetto diretto del diritto comunitario).

Sono questi tratti, propri di un ordinamento giuridico, che caratterizzano in modo autonomo il diritto tributario comunitario rispetto al diritto tributario internazionale, che manca di istituzioni e di organi giurisdizionali sovranazionali, non si impone agli Stati ed ai singoli, se non sulla base di convenzioni tra gli Stati contraenti, e connotano l'*acquis communautaire*.