

Il coordinamento europeo in materia fiscale

di Chiara Fontana

SOMMARIO: 1. L'evoluzione dei sistemi fiscali in Europa; 2. La nozione di concorrenza fiscale; 3. Le aliquote fiscali comunitarie e il coordinamento fiscale nell'Unione europea; 4. Ostacoli allo sviluppo di una fiscalità europea e strumenti fiscali di armonizzazione delle politiche regionali dell'Unione europea; 5. Considerazioni critiche.

1. L'evoluzione dei sistemi fiscali in Europa.

Storicamente, i livelli e la struttura della tassazione sono stati elaborati, nei diversi paesi, in funzione della dimensione e della composizione della spesa pubblica, oltre che, più genericamente, delle finalità perseguite attraverso il bilancio dello Stato, con riferimento alla produzione di beni pubblici; alla distribuzione del reddito; ed alla protezione sociale. In tale ambito, le forme del prelievo, le aliquote, le esenzioni e gli incentivi fiscali hanno assunto una funzione complementare alle funzioni della spesa.

La prolungata espansione economica, che ha caratterizzato le economie europee nel secondo dopoguerra, è stata contraddistinta da una inadeguata considerazione delle ripercussioni esterne delle politiche fiscali; ne è derivato che, laddove tali conseguenze hanno iniziato a manifestarsi sui movimenti di capitali, si sia fatto ricorso ai controlli valutari, preoccupandosi assai poco di intervenire sul coordinamento delle forme del prelievo, al fine di migliorarlo(1).

A partire dagli anni ottanta, con la liberalizzazione dei movimenti di capitali e la globalizzazione dei processi produttivi e dei mercati, le problematiche poste dalle differenze dei sistemi impositivi hanno assunto valenze nuove, incoraggiando la ricerca di impieghi più remunerativi, su scala mondiale.

L'integrazione e la dimensione globale dei mercati hanno reso "permeabili" i confini tra sistemi economici e giurisdizionali nazionali. D'altra parte, le diverse strutture delle imposte, nei vari paesi, hanno determinato differenti incidenze del prelievo in base alla localizzazione della base imponibile e, le modalità assunte da queste ultime, si sono manifestate, oltre che negli spostamenti di capitali, anche, nell'allocazione dei risultati delle transazioni all'interno dei gruppi multinazionali. È diventato, pertanto, più difficile l'opera di accertamento e riscossione delle imposte.

In ambito europeo, tali fenomeni sono stati accentuati dalla introduzione della Moneta Unica che ha eliminato il rischio di cambio e i differenziali di interessi tra gli Stati membri, a loro volta rappresentati, dal peso effettivo delle imposte(2).

In siffatto contesto, le interdipendenze tra sistemi fiscali si sono moltiplicate in funzione della ricerca di basi imponibili sempre più mobili, non solo, per i frutti del capitale, ma, anche, per i redditi da lavoro ad elevata qualificazione.

Nei paesi in cui è stato più elevato il peso assunto dal settore pubblico nell'economia, si sono sviluppate politiche fiscali "difensive", con l'intento di preservare il livello del prelievo, limitandone tuttavia, gli effetti avversi sulla localizzazione del capitale e delle attività produttive.

Più in generale, il tentativo di attrarre o quantomeno, di non allontanare i fattori e le basi imponibili mobili ha determinato fenomeni di "concorrenza fiscale" tra gli Stati, caratterizzati dalla tendenza alla diminuzione e alla convergenza degli oneri d'imposta.

Tale tendenza ha espresso i risultati, in primo luogo, dei tentativi di ampliare la base imponibile, semplificando e razionalizzando i sistemi produttivi; in secondo luogo, della moltiplicazione dei trattamenti di favore e degli incentivi di localizzazione.

I margini di manovra, per abbassare le aliquote di imposta sui frutti del capitale sono stati, ovviamente, più ampi nei piccoli Stati, laddove il peso del settore pubblico è risultato trascurabile, in funzione dei redditi derivanti dagli afflussi di capitali per impieghi finanziari o investimenti diretti(3).

L'effetto paradossale che ne è derivato, è consistito nella creazione di un fenomeno di erosione fiscale.

Le pratiche concorrenziali fiscali volte ad attirare, all'interno dei paesi, capitali ed attività economiche, hanno causato, di fatto, lo spostamento

della sovranità fiscale, dallo Stato alle forze di mercato, le quali, tuttavia, non si sono rivelate in grado di sostituirsi allo Stato stesso nella gestione dei servizi pubblici non remunerativi o nell'attuazione di politiche redistributive.

La conseguenza più rilevante di tale meccanismo è costituita dall'inasprimento del carico fiscale sui fattori economici meno mobili, i quali, per la loro stessa natura, consentono prelievi più semplici e certi, funzionali ad affrontare la spesa pubblica.

Pertanto, affinché, si potesse raggiungere un effettivo progresso in termini di competitività ed occupazione, si è resa necessaria la cooperazione, da parte dei singoli Stati, al fine di promuovere un più ampio processo di convergenza europea nei settori economici e, in particolare, in quello fiscale.

2. La nozione di concorrenza fiscale

La disamina delle singole norme del Trattato CE che si occupano di disciplinare i regimi di concorrenza non può avere luogo senza aver, preventivamente, posto in evidenza il fenomeno di accentuazione di profili "solidaristic" e di interesse alla "socialità" emergenti dai Trattati dell'Unione, per effetto delle successive modifiche ed integrazioni, nonché per la parallela adozione di atti che, sotto vari profili e con diversa efficacia, concorrono a delineare i tratti di quella che viene comunemente chiamata la "costituzione economica" europea(4).

In tale prospettiva, infatti, anche l'obiettivo dello sviluppo economico tramite la realizzazione ed il perfezionamento dei menzionati regimi – cui è direttamente correlato il divieto di aiuti di Stato- si pone, non già, come valore in sé, ma quale strumento volto alla realizzazione di condizioni di maggiore benessere ed eguaglianza dei cittadini europei. Per rendersene conto, basta analizzare gli artt. 2 e 6 del Trattato UE, che svolgono un ruolo di primo piano nel sistema assiologico dell'Unione, non solo, per la indicazione della funzione strumentale attribuita alla creazione di "uno spazio senza frontiere", rispetto all'obiettivo centrale del "progresso economico e sociale", da perseguirsi nell'ambito di uno "sviluppo equilibrato e sostenibile", con un "elevato livello di occupazione"; ma, anche, per l'affermazione, contenuta nell'art. 6, circa il carattere "fondante" assunto dal rispetto dei "diritti dell'uomo", che, in quanto enunciati distintamente rispetto alle "libertà fondamentali", comprendono, necessariamente "diritti" ulteriori rispetto alle classiche libertà economiche.

Si delinea, pertanto, nitidamente, l'abbandono, nell'ambito dei Trattati, della originaria prospettiva di tutela di puri e semplici valori del "mercato", in favore della realizzazione di una più vasta forma di integrazione europea, cui appare funzionale la creazione di una "solidarietà di fatto" tra i singoli Stati, in favore dei singoli cittadini.

L'interesse dimostrato rispetto al valore sociale proprio dello sviluppo economico diventa, pertanto, la conseguenza necessitata dell'avvento dell'unione monetaria e della centralizzazione delle politiche finanziarie dei paesi membri, ossia di processi che importano, a carico dei singoli Stati, vincoli diretti ed indiretti alle politiche sociali nazionali.

In una diversa prospettiva, l'idoneità delle norme di fonte europea ad imporsi negli ordinamenti nazionali non può determinare una omogeneizzazione dei valori propri dell'Unione con quelli "incorporati" nelle singole Costituzioni; laddove, infatti, questa avesse luogo comporterebbe una insanabile contraddizione – rispetto all'ordinamento europeo nel suo complesso- dagli effetti potenzialmente prorompenti.

Il che basta a giustificare, tra l'altro, il riferimento contenuto nel già citato art. 6 TUE, al rispetto che l'Unione osserva verso le "tradizioni costituzionali comuni", nonché il richiamo dei "diritti sociali fondamentali" nel quarto considerando del preambolo al TUE(5).

È in questa prospettiva che deve, pertanto, collocarsi la tutela della corretta concorrenza tra imprese, nell'ambito dell'Unione, da intendersi, non quale valore tutelabile in assoluto, quanto, piuttosto, come elemento strumentale alla tutela assicurata al più vasto obiettivo dello sviluppo economico, in ragione del significato "sociale" che tale finalità riveste.

La concorrenza fiscale –intesa come situazione in cui diversi sistemi fiscali all'interno di aree economiche integrate entrano in competizione per attrarre capitali e altri fattori produttivi- si caratterizza per il comportamento non cooperativo dei governi in ordine agli effetti esterni delle proprie politiche fiscali.(6)

Apertamente o implicitamente, la variabile di riferimento è il livello delle aliquote effettive sui frutti del capitale; tuttavia, diversi altri aspetti del

sistema di imposizione assumono la medesima rilevanza: la semplicità e la trasparenza della determinazione degli imponibili; l'onerosità delle procedure di accertamento e riscossione delle imposte e di soluzione del contenzioso(7).

Nell'ambito dell'Unione Europea, il dibattito sulla concorrenza fiscale nasce dalla pressione competitiva, sulle imprese e sui sistemi economici nazionali, derivante dal programma del Mercato interno e della Moneta unica.

Il problema riguarda, in special modo, il finanziamento delle spese di redistribuzione e di protezione dei cittadini dall'incertezza dell'attività economica; e gli effetti che ne derivano, in termini di crescita e di efficiente allocazione delle risorse.

Tali spese rappresentano, tipicamente, una quota crescente della spesa pubblica, al crescere del settore pubblico nell'economia e sono particolarmente elevate in Europa.(8)

L'analisi economica offre un sostegno modesto ai critici della concorrenza fiscale(9); questi argomentano che la concorrenza fiscale determina effetti negativi sul benessere e distorsioni di varia natura nelle scelte pubbliche, con costi spropositati in termini di efficienza ed equità.

Essi ritengono, in particolare, che la concorrenza fiscale possa intendersi come una politica *beggar-my-neighbor*, la quale, in paesi a spesa pubblica elevata, si traduce in aliquote d'imposta di equilibrio, sui redditi di capitale, inferiori a quelle ottimali, con ampie ripercussioni, in termini di riduzione di capacità di finanziamento pubblico; e spostamento dell'onere fiscale sulle basi imponibili meno mobili.

In realtà, l'evidenza empirica ha dimostrato, negli ultimi anni, una riduzione dell'aliquota implicita sui frutti del capitale e un aumento di quella sui redditi da lavoro; il che, si è accompagnato, nella gran parte dei casi, ad un'aumentata pressione fiscale, sia per i redditi da lavoro, sia per quelli da società.

Gli argomenti sopra esposti soffrono, pertanto, dei difetti dell'analisi di tipo parziale, poiché, in una prospettiva di benessere globale, la presenza di esternalità delle scelte fiscali non coordinate di autorità indipendenti non necessita di interventi correttivi, se la perdita di benessere di alcuni paesi è inferiore ai benefici risultanti per altri paesi(10).

La concorrenza fiscale, del resto, svolge un ruolo positivo anche nell'ambito della teoria economica del federalismo fiscale, nell'ambito della quale, per la prima volta, sono stati analizzati i problemi derivanti dalla attuazione di politiche fiscali indipendenti all'interno di aree integrate. In tale impostazione, si postula un'analogia tra effetti di efficienza del meccanismo concorrenziale sul mercato dei prodotti ed in quello delle istituzioni.

Si sostiene, particolarmente, che in un contesto nel quale gli operatori economici siano liberi di cercare le migliori opportunità, i paesi competono per attrarre risorse e basi imponibili attraverso l'offerta di istituzioni, tra le quali rientrano l'attività ed il costo del settore pubblico; il che dovrebbe determinare un assetto ottimale nel prelievo quanto nell'offerta di servizi pubblici.(11)

In siffatti modelli, le imprese effettuano le proprie scelte localizzative non solo, sui differenziali di pressione fiscale, ma, anche sul beneficio netto dell'azione pubblica, talvolta indicato come "*residuo fiscale*".

Una diversa difesa della concorrenza fiscale è proposta dalla scuola della *public choice*(12), la quale ne sostiene il ruolo benefico di vincolo esterno ai comportamenti "di confisca" dei governi rispetto ai propri amministrati. Infatti, il tentativo di accrescere le imposte in maniera inefficiente, viene punito con una perdita di base imponibile e di gettito che limita la dimensione del settore pubblico e i comportamenti opportunistici dei governi.

La concorrenza fiscale può essere giustificata anche in virtù delle ricadute della politica fiscale sul tasso di crescita dell'economia; e, in effetti, è stato dimostrato che, nei paesi OCSE, la riduzione della spesa pubblica, in rapporto al PIL, produce, realmente, effetti positivi sui tassi di crescita.(13)

Le argomentazioni sopra riportate consentono di concludere, con ragionevole certezza, che possa essere attribuito un sostegno limitato alle tesi attribuibili ai fautori dell'armonizzazione dei regimi di tassazione delle imprese.

Resta, tuttavia, da considerare la questione relativa a come assicurare che la concorrenza tra regimi diversi risponda a requisiti di efficienza.

Il problema appare particolarmente rilevante in considerazione degli

effetti negativi derivanti dalla globalizzazione, quale ad esempio, l'attitudine, di imprese ed individui, ad individuare nuovi strumenti per evitare le imposte, beneficiando, nel contempo, dei convenienze derivanti dal localizzare la propria attività in paesi in cui il livello dei servizi pubblici offerti è particolarmente elevato.

Tale tendenza ha la propria contropartita nell'attività di quei governi che cercano di trarre profitto da questa situazione, sviluppando politiche di imposizione volte ad attirare capitali finanziari, fornendo opportunità di evasione fiscale rispetto alla giurisdizione di residenza originaria.

Siffatte condotte, unite, talvolta, ad interazioni di sistemi di tassazione differenti, possono determinare distorsioni indesiderabili nei flussi commerciali e di investimento riducendo, contestualmente il livello di benessere globale.

Diventa, pertanto, rilevante distinguere tra quei comportamenti cooperativi tra governi, che attengono alla determinazione di una sorta di *fair play* e, quei comportamenti ed effetti distorsivi, posti in essere tanto dai governi, quanto dai contribuenti stessi.

Da tali osservazioni, è maturato il concetto di concorrenza fiscale dannosa, che il Codice di Condotta contenuto nel "Pacchetto Monti"⁽¹⁴⁾ definisce come dato da quelle misure "*relative alla tassazione delle imprese che condizionano, ovvero sono suscettibili di condizionare, in modo rilevante, la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità*".

Deve, quindi, ritenersi che possa essere considerata potenzialmente dannosa ogni misura fiscale che determini un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore al livello generalmente applicato nel paese interessato, ivi compresa, la assenza di imposizione.

In ambito europeo, tale problematica acquista peculiare rilevanza per il buon funzionamento del mercato interno, nel senso che la concorrenza tra le imprese e le istituzioni dovrebbe avere luogo in un contesto trasparente e prevedibile; e, che gli interventi e le strutture fiscali non dovrebbero ostacolare o alterare la libera circolazione di beni, servizi e capitali.

Si deve convenire, dunque, che l'esistenza di diversi regimi di tassazione delle imprese e dei capitali è connaturata all'esistenza di poteri sovrani indipendenti e non comporta, ineluttabilmente un'involuzione dei livelli di benessere, sebbene taluni Stati possano subire un restringimento della propria libertà di azione. Tuttavia, la linea di demarcazione tra concorrenza fiscale legittima e illegittima è tutt'altro che scontata.

Il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, in un rapporto del 1998⁽¹⁵⁾, traccia una soluzione convenzionale per l'identificazione dei casi di concorrenza fiscale illegittima che trae la sua forza dal consenso degli Stati membri.

Il rapporto focalizza la propria attenzione sulle attività finanziarie e sui servizi geograficamente mobili, e, dunque, non sulla *business taxation* genericamente; e, definisce i criteri per l'identificazione dei regimi preferenziali dannosi e le misure per contrastarne gli effetti.

La concorrenza fiscale dannosa viene descritta come caratterizzata dalla compresenza di fattori quali: la aliquota effettiva bassa o pari a zero; il diniego di fornire informazioni ad altre amministrazioni; la mancanza di trasparenza nelle procedure amministrative; la presenza di misure di limitazione dei benefici a categorie ristrette; la mancanza di attività effettiva nel paese e l'esistenza di incentivi per operazioni o accordi commerciali posti in essere esclusivamente per convenienza fiscale.

Misure di contrasto agli effetti dannosi vengono identificate in una serie di raccomandazioni attinenti alla formulazione di legislazioni nazionali e trattati internazionali; e nel miglioramento della cooperazione tra amministrazioni.

All'uopo, si propone di creare un *Forum* degli Stati membri per verificarne il rispetto, secondo "meccanismi di pressione tra pari".

Le conclusioni cui perviene il menzionato rapporto, sono, sostanzialmente riportate nella comunicazione della Commissione al Consiglio "*Verso il coordinamento fiscale dell'Unione Europea*" (Commissione Europea, 1997) che prevede un insieme coordinato di misure noto appunto come "Pacchetto Monti", di cui fa parte il Codice di condotta in materia di concorrenza fiscale dannosa, e, inoltre, misure di armonizzazione della tassazione del risparmio, l'eliminazione delle ritenute d'imposta su interessi e *royalties* tra imprese; e la correzione di determinate distorsioni in materia di imposte dirette.

Tale codice non è giuridicamente vincolante, sebbene sia richiesto un

impegno politico a rispettarne le prescrizioni. Esso impegna gli Stati membri a non introdurre nuove misure di concorrenza fiscale dannosa nell'area del reddito d'impresa e a rimuovere progressivamente le misure esistenti.

La distorsione può essere provocata sia dalla applicazione di una aliquota fiscale nominale, sia attraverso regole particolari per la determinazione della base imponibile. Tali misure, devono, comunque, essere, sempre, contestualizzate ed analizzate alla luce delle seguenti considerazioni ed analisi:

vengono riservate, nel Paese in questione, agevolazioni particolari solo ai non residenti, ovvero, sono previste agevolazioni solo per le transazioni effettuate con non residenti;

le agevolazioni concesse risultano, per il resto, completamente isolate dall'economia nazionale, di modo che non incidano sulla base imponibile nazionale;

sono attribuite agevolazioni senza che sia svolta alcuna effettiva attività economica;

le norme di determinazione dei profitti relativi ad attività svolte da un gruppo multinazionale di società si discostano da quelle riconosciute a livello internazionale, soprattutto in sede OCSE;

le misure difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le agevolazioni sono concesse in base all'applicazione meno rigorosa di norme giuridiche in sede amministrativa, secondo una procedura che non è resa pubblica.

Per quanto riguarda le misure di contrasto, esse sono previste dallo stesso codice e si identificano:

nel principio di *standstill* o dello *status quo*, secondo cui gli Stati membri si impegnano a non introdurre nuove misure fiscali dannose;

nel principio di *rollback*, secondo il quale gli Stati membri si impegnano a riesaminare la propria normativa in vigore eliminando quelle misure che, secondo le definizioni del Codice, siano ritenute dannose;

nel processo di esame delle misure.

Va, pertanto, rilevato che sia il Rapporto OCSE, sia il Codice di Condotta convergono, in special modo, sulla nozione di misura fiscale dannosa: la dannosità non deriva tanto da un livello di imposizione sensibilmente inferiore agli altri Paesi, quanto dal fatto che essa sia destinata solo ai non residenti o sia completamente isolata da contesto economico del paese(16).

In estrema sintesi, dunque, l'*harmful tax competition* deve intervenire quando uno Stato emani norme fiscali speciali, finalizzate solamente ad erodere la base imponibile di altri paesi e, quando simili effetti, non appaiano incidentali, ma siano consapevolmente studiati.

Indici di concorrenza fiscale dannosa, quindi, sono dati: dalla specialità del regime; dal fatto che le aliquote d'imposta si discostino notevolmente dalla media di altri paesi economicamente affini; e dalla inadeguatezza di tali aliquote rispetto alla struttura dell'economia del paese considerato. Resta fermo che le singole Amministrazioni finanziarie sono, comunque, libere di fissare le aliquote fiscali applicabili ai soggetti fiscalmente residenti nel territorio, a condizione che le menzionate aliquote non mostrino i caratteri pregiudizievoli sopra indicati.

In altre parole, non è sufficiente che un'aliquota sia bassa perché possa parlarsi di concorrenza fiscale dannosa, ma è necessario che la stessa non sia generalizzata e sia funzionale ad agevolare particolari settori, particolari soggetti o determinate attività.

3. Le aliquote fiscali comunitarie e il coordinamento fiscale nell'Unione europea

L'evidenza empirica dimostra che, in Europa, si sta incrementando la tendenza ad una graduale riduzione delle aliquote fiscali sui redditi d'impresa.

Tale fenomeno è particolarmente marcato in seguito all'ingresso di nuovi paesi membri dell'U.E.; alla libera circolazione dei capitali; e alla conseguente competizione tra gli Stati per attrarre investimenti *cross-border*, oltre che per i processi di liberalizzazione economica in corso.

Di seguito, si riportano le aliquote fiscali medie sul reddito d'impresa dei paesi U.E.:

.	10%
Irlanda	12,5%
Latvia	15%
Lituania	15%
Ungheria	16%
Polonia	19%
Lussemburgo	22%
Portogallo	25%
Slovenia	25%
Estonia	24%
Germania	26,38%
Repubblica Ceca	26%
Svezia	28%
Finlandia	26%
Slovacchia	19%
Danimarca	30%
UK	30%
Italia	33%
Francia	33,33%
Belgio	33,99%
Austria	25%
Olanda	31,5%
Grecia	32%
Malta	35%
Spagna	35%

FONTE: Il fisco, n. 26/2006, p. 9555.

L'aliquota media, come evidenziato, si attesta intorno al 24,5%, rendendo l'U.E. l'area economica con le aliquote sui redditi d'impresa

più convenienti, rispetto all'aliquota media dei paesi dell'OCSE, pari al 28,31%, al 28,25% dei Paesi dell'America Latina; e al 30% dell'Asia Pacifico.

In questo contesto, la *corporate tax* irlandese risulta essere, ancora oggi, la più bassa dell'U.E. e una tra le più basse del mondo.

Sebbene, nella Comunità europea, la materia fiscale sia stata, tradizionalmente, considerata di competenza esclusiva degli Stati membri, l'esistenza di condizioni fiscali tanto divergenti tra i singoli paesi, ha imposto, già in sede di redazione del Trattato istitutivo della Comunità europea, la necessità di prevedere misure di *approximation* delle legislazioni fiscali, quantunque *“solo nella misura richiesta per garantire il funzionamento del mercato comune”* (art. 3, lett. h, TCE).

Si parla, quindi, di *“ravvicinamento”* e non di *“armonizzazione”*; e, ciò appare sintomatico dello scopo politico postosi dalla Comunità europea all'epoca della redazione del Trattato, che era quello di realizzare la pacifica convivenza tra gli Stati membri, tramite il regime del libero scambio e il suo corollario della divisione internazionale del lavoro.

È in questo contesto storico che è nata la Comunità europea e che deve essere esaminata e valutata la questione fiscale della Comunità stessa(17).

Il Trattato di Roma non le attribuisce, infatti, la competenza ad adottare atti normativi in materia fiscale, né la considera in grado di imporre e riscuotere tributi propri nel territorio degli Stati membri.

Il principio fondamentale cui esso si richiama è quello secondo il quale bisogna prevenire le alterazioni del libero gioco della concorrenza; tale concetto, comprende soltanto l'agevolazione o la discriminazione di determinati settori economici e non le differenze di imposizione, che si applicano in modo uniforme su tutto il territorio nazionale.(18)

È facile, pertanto, intuire il peso da attribuire alle problematiche inerenti la finanza pubblica: il prelievo delle imposte e la gestione della spesa pubblica creano, inevitabilmente, delle distorsioni in grado di alterare le regole della concorrenza.

Le imposte diventano, in tal modo, una causa di distorsione del commercio intracomunitario, quando sono usate come misura di politica economica, ad es. al fine di proteggere la produzione nazionale rispetto a quella proveniente da altri paesi.

Ne deriva che, anche in materia fiscale, il principio fondamentale non è tanto quello di creare un sistema fiscale autonomo rispetto a quello degli Stati membri, quanto quello di eliminare, dalla legislazione fiscale degli Stati membri, le norme o i trattamenti discriminatori, tali da indurre le imprese nazionali a localizzarsi all'estero, al fine di evitare la legislazione fiscale nazionale; o da scoraggiare le imprese straniere ad entrare nella medesima giurisdizione, ad esempio rinunciando ad importare determinati prodotti.(19)

Il fine di tali norme, come evidenziato, del resto, dalla stessa Corte di Giustizia delle Comunità europee, è di vietare le barriere fiscali al libero commercio tra Stati membri, piuttosto che quello di istituire un *tax order* europeo(20).

Con il trascorrere degli anni, e, già con il c.d. rapporto Neumark(21), del 1962, l'approccio comunitario verso la materia fiscale subisce una notevole inversione di tendenza; per la prima volta, infatti, si propone la *“costruzione di un impianto normativo comunitario che superi il livello nazionale e diventi, a tutti gli effetti, uno strumento di politica economica sovranazionale”*.

L'obiettivo dichiarato diventa l'unificazione dei sistemi fiscali degli Stati membri, sia nel settore delle imposte dirette, sia in quello delle imposte indirette.

Tale tendenza si consolida nel corso dei decenni successivi e trova conferma nel Libro Bianco della Commissione sul completamento del mercato interno; nell'Atto Unico Europeo (AUE) del 1986(22); nel Piano Cockfield varato nel 1987(23); e, nel corso degli anni '90, nel rapporto Ruding(24) e nel menzionato Pacchetto Monti.

Il nuovo approccio, che si rivela essere più pragmatico e realistico di quello originariamente attribuibile al Trattato, prevede una più ampia collaborazione tra Stati membri, nel rispetto della loro sovranità fiscale e l'inserimento della politica fiscale nel contesto delle politiche comunitarie.

Il fine ultimo non è più quello di creare un sistema fiscale comune; quanto, piuttosto, in nome del principio di sussidiarietà(25), quello di coordinare le politiche fiscali nazionali.

Riaffermata la competenza esclusiva nazionale nel settore fiscale, la si

vincola al rispetto delle esigenze degli altri Stati con lo scopo di eliminare gli effetti prodotti dalla concorrenza delle giurisdizioni a bassa fiscalità.

In quest'ottica internazionalistica, la potestà tributaria deve tenere conto sia degli effetti economici dei tributi sul mercato; sia delle politiche fiscali seguite dagli Stati e, non solo, di quelli membri dell'U.E.(26)

Ciò che ci si propone, dunque, è di stabilizzare il livello di tassazione a una quota uniforme a livello comunitario e comunque elevata; non è necessario, invece, che i sistemi fiscali degli Stati membri siano uguali.

Da ciò discende l'idea del coordinamento delle politiche fiscali. Esso richiede che la potestà tributaria dei singoli Paesi sia assoggettata ad una serie di vincoli, il cui scopo è quello di assicurare, al livello statale, e su un piano politico e non normativo, un *level playing field*, ossia un livello di prelievo fiscale che sia omogeneo in tutta la Comunità europea.(27)

L'armonizzazione fiscale, dopo trenta anni, ha assunto, quindi, un nuovo significato; non ci si propone più, infatti, di unificare i sistemi fiscali, quanto, di uniformare il livello di tassazione, nell'ambito degli Stati membri, ad un'altezza elevata. Il cerchio, forse, si sta chiudendo. O gli Stati modificano i propri criteri di gestione delle finanze pubbliche o, per "salvarsi", saranno costretti, dopo l'agricoltura, a mettere in comune anche la fiscalità, sebbene le vicende recenti, (tra cui, non ultima, quella della costituzione europea) non lascino intuire nulla di buono.

4. Ostacoli allo sviluppo di una fiscalità europea e strumenti fiscali di armonizzazione delle politiche regionali dell'Unione europea

I motivi che precludono la creazione di una fiscalità europea sono, in special modo, di carattere politico ed istituzionale.

A mancare, come da più parti rilevato,(28) sono, soprattutto, norme analoghe agli artt. 23 e 53 della Costituzione italiana, che stabiliscono i principi fondamentali da osservare per imporre il pagamento di tasse e imposte, come i principi di legalità, di capacità contributiva, di partecipazione alla spesa pubblica e di progressività o proporzionalità; e sui quali si fondano tutti gli Stati europei contemporanei(29).

Un secondo ordine di ragioni, è dato, dallo squilibrio esistente, nella distribuzione di responsabilità politica, tra il Consiglio dell'U.E. e i Governi degli Stati membri.

Una democrazia moderna non può, veramente, operare in carenza di limitazioni di potere in capo a chi governa; e il potere tributario non può essere conferito ad un ente privo di legittimazione politica e di limiti costituzionali, quale oggi è la stessa Comunità europea.

Un sistema fiscale comunitario presuppone, pertanto, una trasformazione radicale dell'organizzazione istituzionale prevista nel Trattato di Roma, con il trasferimento contestuale della sovranità fiscale dagli Stati alle nuove istituzioni politiche comunitarie. In dottrina, si fa campo l'idea di individuare, in una forma di federalismo fiscale, un'alternativa all'armonizzazione e, in parte, anche, alla concorrenza fiscale(30).

In un siffatto regime, infatti, sarebbe possibile creare una cornice normativa comune, ma non unica, agli Stati membri. In tal modo, pur non vincolando le scelte conseguite dai singoli ordinamenti su *tax rate*, *tax base* e *tax type*, si realizzerebbe un duplice risultato: gli Stati manterrebbero, infatti, la piena sovranità fiscale, pur assenza di barriere fiscali al commercio interstatale.

Anche in tale eventualità, tuttavia, difettano strumenti e criteri per il coordinamento tra la finanza dell'U.E. e quella dei governi nazionali(31).

Evidenziata l'esigenza della coniazione di quelli che potremmo definire come *principi fondamentali di equità* fiscale unitari, che costituiscano il fondamento del diritto tributario applicabile nei territori dell'U.E., restano sul campo i grandi problemi relativi alle possibili modalità di attuazione di tale progetto unitario.

Recentemente, stanno prendendo piede diverse impostazioni teoriche, sorte nel mondo delle imprese e del lavoro, ma aspramente contestate dai sindacati, che, ipotizzano una razionalizzazione del sistema delle disuguaglianze attraverso l'istituzione di normative fondate sulla *c.d. eguaglianza positiva*.

Ciò trova ampio riscontro nella fiscalità della politica regionale dell'Unione europea che indica l'esigenza di trattamenti fiscali uniformi per zone che abbiano il medesimo grado di sviluppo e le stesse vocazioni, sebbene appartenenti a Stati diversi, e viceversa, suggeriscono trattamenti fiscali differenti a favore delle diverse zone dei

singoli Stati.

Alla radice di tali costruzioni teoriche c'è, indubbiamente, l'evoluzione del concetto di *eguaglianza*.(32)

All'originario principio, sviluppatosi, in particolar modo, in Francia, che presupponeva una concezione assoluta, nell'ambito della quale, l'elemento oggettivo non può che risultare prevalente, si sostituisce, infatti, una positiva, secondo la quale, non solo, le stesse norme devono applicarsi solo a situazioni analoghe, mentre situazioni diverse devono essere disciplinate da regole differenti (c.d. *eguaglianza relativa*); ma, la regola giuridica può, addirittura, creare disuguaglianze di diritto per perseguire l'uguaglianza di fatto (c.d. *eguaglianza compensativa*).

L'equa distribuzione del carico fiscale e il rispetto di principi costituzionali in tema di tassazione diventano, in tal modo, valori irrinunciabili, in quanto indici di un sistema tributario razionale e perequativo. Appare opportuno, cioè agire sulla redistribuzione più che sul gettito complessivo.(33)

Esempio principale di tale concezione è l'idea delle zone di c.d. "*esenzione fiscale*" sviluppatesi in Francia, sulla base dell'esperienza inglese delle *zone d'impresa* degli anni '80.

Il principio cardine di tale teoria è quello secondo il quale la riduzione dell'imposizione su alcuni spazi induce le imprese a localizzarsi in dette zone. La discriminazione così attuata non sarebbe tuttavia incostituzionale, poiché, sarebbe giustificata dallo scopo di ripristinare gli equilibri globali in territori regionali caratterizzati da importanti problematiche sociali ed economiche.

La leva fiscale, in tal modo, non viene più utilizzata nella sola ottica del gettito, ma, diventa un valido strumento sociale.

Il problema fondamentale che si pone è quello delle legittimità relativamente alle singole Costituzioni statali, nonché, quello della conformità al diritto comunitario.

L'esperienza costituzionale francese è stata caratterizzata dal favore dimostrato dal *Conseil constitutionnel* rispetto alle menzionate forme di intervento, poiché si è ritenuto che i vantaggi fiscali concessi rappresentassero misure di stimolo per lo sviluppo e il riordino di date parti del territorio.

In ambito comunitario, invece, la problematica si fa più complessa, poiché, a venire in rilievo, è l'esigenza di preservare il libero gioco della concorrenza tra le imprese, nell'ambito dell'Unione, cui, indirettamente, si correla il divieto di aiuti di Stato, contenuto nell'art. 87 del Trattato.

Si avrà modo, successivamente, di approfondire, adeguatamente, tale ultima problematica; ciò che preme evidenziare, in questa sede, tuttavia, è come l'applicazione delle menzionate teorie, attraverso l'utilizzo di forme di discriminazione c.d. positiva, abbia ottenuto il generale favore della Commissione e della Corte di Giustizia delle Comunità europee(34).

L'evidenza empirica ha, infatti, dimostrato che le suddette tecniche costituiscono un valido volano per il conseguimento di un'armonizzazione fiscale delle politiche regionali europee, in termini di "*uguaglianza positiva*"(35).

Sotto altro profilo, è, quindi, conforme allo spirito delle Comunità europee, che l'allocatione degli investimenti avvantaggi gli Stati che essendo caratterizzati da zone particolarmente "difficili" sotto il profilo socio-economico, o per la maggiore efficienza in termini di rapporto prelievo fiscale- servizi pubblici, riescono ad essere più virtuosi.(36)

5. Considerazioni critiche

Quanto finora riportato è sufficiente a concludere che, quando si parli di condizionamenti delle Comunità europee sui sistemi giuridici nazionali, inevitabilmente, entrano in gioco ottimismo europeistici di circostanza e scetticismi manifestati in privato.

Entrambi hanno il denominatore comune della genericità tipica delle varie occasioni conviviali collaterali all'Unione Europea, intrise di auspici e timori politici, che mettono in secondo piano la comprensione di alcuni punti fermi strutturali.(37)

È bene, pertanto, superare auspici, timori e resoconti per farsi portatori, nell'area del diritto tributario, di una visione quanto più possibile oggettiva di un contesto nel quale, i singoli Stati, intervengono per "prendere" e non per "dare"; posto che essi non regolano il gioco tra operatori del mercato, ma scendono in campo, in prima persona, per acquisire le risorse funzionali alla propria politica.

Al più, si può, quindi, aspirare ad una situazione nella quale gli Stati

“prendano” senza provocare distorsioni del sul mercato, creare discriminazioni a danno di merci o operatori esteri, o alterare l’allocazione degli investimenti con regimi fiscali di favore.

Abbiamo già chiarito, in precedenza, che la sovranità finanziaria(38) attiene ai singoli Stati membri e che l’Europa è un’unione di Stati e non un *mega-Stato* che unisce politicamente tante collettività.

Ne discende che, la dialettica tra Stato e mercato, prelievo fiscale e servizi pubblici sia una valutazione del tutto attribuibile agli equilibri di diritto interno.

L’U.E., dal canto suo, persegue le note libertà di circolazione e la creazione di un mercato unico, ma non impone agli Stati membri una particolare combinazione di spesa pubblica e spesa privata. Un volta rispettate le condizioni di equilibrio della finanza pubblica, richieste dalla politica monetaria comune, le istituzioni europee sono, infatti, poco interessate agli equilibri che i singoli paesi trovano tra spesa pubblica e imposizione fiscale.

Sono, pertanto, pienamente comprensibili le “asimmetrie impositive” che si verificano in un’area, quale quella dei paesi dell’Unione, in cui convivono tante fiscalità.

Il coordinamento tra le fiscalità basato sulla ricerca dei caratteri di omogeneità strutturale propri dei sistemi fiscali dei principali paesi europei; e su *principi fondamentali di equità* fiscali mutuati dalle singole Costituzioni nazionali diventa, pertanto, un’esigenza improcrastinabile.(39)

La ricerca di tale omogeneità, tuttavia, di per sé stessa non pienamente condivisibile, dovrebbe riguardare, solo, alcuni grandi snodi della fiscalità, sì da evitare, in modo particolare, la collocazione dei grandi gruppi multinazionali, a cavallo di più ordinamenti.

I tentativi finora condotti dall’Unione, in tal senso, sono stati invalidati dall’estremo tecnicismo di queste tematiche.

L’U.E. ha, infatti, prodotto, con le consuete metodologie basate su pletoriche ed ecumeniche *commissioni*, migliaia di pagine, più o meno incisive rispetto ai termini sostanziali della questione.(40)

Non appare, pertanto, tendenziosa, l’opinione di chi sostiene che tale condotta sia imputabile alla volontà di differire le complesse scelte tecnico-politiche necessarie per un coordinamento di tutti i profili in gioco.(41)

Ne consegue la riduttività di quelle interpretazioni che ascrivono ad egoismi nazionalistici ed al timore relativo a possibili perdite di gettito, la riluttanza con cui gli Stati membri cercano di trovare convergenze sui punti menzionati.(42)

Le riluttanze degli Stati verso forme di coordinamento comunitario delle problematiche fiscali, sono piuttosto imputabili al timore che l’intervento comunitario, con la necessità di coordinare esigenze provenienti da decine di paesi, finisca col complicare, ancora di più, una materia di per sé stessa caratterizzata da ampi profili di sfuggevolezza(43).

I vantaggi presentati dalla riduzione delle asimmetrie impositive connaturate ai diversi ordinamenti nazionali sono in buona misura, infatti, controbilanciati dal timore dei singoli Stati di perdere il controllo su situazioni sulle quali, già oggi, si palesano difficoltà di governo.

La Corte di Giustizia è intervenuta più volte, in tale settore, con posizioni di grande equilibrio, considerate le difficoltà di padroneggiare questi argomenti in tutti i loro risvolti(44).

Il suo operato, pur utile alla eliminazione di circoscritti comportamenti negativi ascrivibili ai singoli Stati, appare, però, del tutto inadeguato rispetto all’esigenza di effettuare scelte di più ampio respiro, che non sono passibili di essere giudicate singolarmente, ma richiedono, piuttosto, tutta una serie di simmetrie e contrappesi per evitare salti di imposta e doppie imposizioni.

Insomma, la creazione di una simmetria comunitaria è molto delicata, presupponendo complicate mediazioni concettuali e tecniche, prima ancora che politiche che implicano una grande padronanza specialistica e una sensibilità di sistema che non può essere dimostrata a colpi di sentenze.

Sarebbe conveniente, piuttosto, ricondurre la competizione tra Stati sulle aliquote, omogeneizzando i grandi snodi di fiscalità transnazionali.

La sfida è aperta. Resta da vedere come evolverà il dibattito europeo sulla fiscalità, ad oggi penalizzato da eccessive elucubrazioni dottrinarie e prolissi resoconti di ecumeniche commissioni che ben poche tracce di sé lasciano sulla reale comprensione reciproca dei termini del problema.

Il Consiglio europeo di Lisbona del 23 marzo 2000 si prefiggeva come obiettivo strategico di “*diventare l'economia basata sulla conoscenza più competitiva del mondo, in grado di realizzare una crescita economica sostenibile con nuovi e migliori posti di lavoro e una maggiore coesione sociale*”. Tuttavia, l'impressione che se ne trae è che vi sia molta strada ancora da percorrere per superare le schizofrenie che trovano riscontro in vasti settori della normativa U.E..

In modo particolare, nei prossimi anni, bisognerà lavorare per eliminare le rigidità e le inefficienze amministrative che costituiscono l'ostacolo più importante alla competitività dell'Unione.

In estrema sintesi, possono risultare fiscalmente competitivi anche ordinamenti con aliquote elevate ma in cui i vincoli imposti dalla rigidità amministrativa sono meno pregnanti.

Non è la competitività fiscale assicurata dall'*amministrare per legge*(45) che ci assicurerà, infatti, la realizzazione degli ambiziosi obiettivi annunciati a Lisbona.

Non si possono imporre i medesimi vincoli ad una fabbrichetta padronale e ad una *public company*, né si possono “costringere” le scelte delle grandi multinazionali ad autorevoli pareri *pro veritate*, passibili di essere smentiti dall'interpretazione di “*burocrazie private*” che ragionano a lungo termine.

Occorre, quindi, in capo alle istituzioni dell'Unione, quanto ai singoli ordinamenti nazionali, in primo luogo, un mutamento di mentalità in cui la burocrazia più illuminata cooperi con la dottrina, la giurisprudenza e la politica.

Di certo, il fattore fiscale, difficilmente, sarà in grado di controbilanciare i motivi di scarsa competitività di alcuni dei singoli sistemi che partecipano all'Unione; tuttavia, sarebbe già un risultato se almeno non li aggravasse invano.

Bibliografia

A.A.V.V., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi U.E.*, Giuffrè, Milano, 2000.

ADONNINO P., *La tutela dei diritti dell'uomo in campo fiscale*, Atti del Convegno “*Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?*”, Treviso, 7-8 giugno 1996, in *Il fisco*, n. 8/1999, p. 2762.

ALFANO R., *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2005, in www.innovazioneDiritto.unina.it.

AMATUCCIA., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 59.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico-finanziario*, VI ed., Jovene, Napoli, 1999.

AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Napoli, 1998.

BARBERO M., *Materie trasversali e federalismo fiscale: il caso della tutela della concorrenza*, in *Amministrazione in cammino*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

BASSANINI F.- TIBERI G. (a cura di), *Una Costituzione per l'Europa*, Bologna, 2003.

BORIO G.-F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea*, in *Il fisco*, n. 19/1999, p. 6467ss. .

BOSCO, *Il mercato interno dell'Unione Economica Europea*, Milano, 1990, cap. II.

BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990.

BUFFONI L., *La “tutela della concorrenza” dopo la riforma del Titolo V: il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, p. 345 ss..

BUISSON J., *Principe d'égalité et discriminations positives*, in *Revue française de finance publique*, n. 63/1998, p. 37 ss.

CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale*, in *Il fisco*, n. 26/1999, p. 8633.

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2005, p. 543 ss.

CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del*

Trattato dell'Unione Europea, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2004, p. 1201.

CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 48 ss.;

CARPENTIERI L.- LUPI R.- STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2003, p. 52 ss.

CASSETTI L., *La Corte e le scelte di politica economica: la discutibile dilatazione dell'intervento statale a tutela della concorrenza*, in *Federalismi*, n. 5/2004, in www.federalismi.it.

CINTI P.A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la "tutela della concorrenza"*, in *Amministrazione in cammino*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderni Assonime, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss.

CRAFTS N., *Globalization and Growth in the Twentieth Century*, IMF, Working Papers, 2000.

COMMISSIONE EUROPEA (a), *Verso il coordinamento fiscale dell'Unione europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*, Comunicazione della Commissione al Consiglio, COM (97)459 del 1 ottobre 1997.

DE GRAUWE P., *Economia dell'unione monetaria*, Il Mulino, Bologna, 2001.

DE MITA E., *Dopo la moneta unica, un fisco unito*, in *Il Sole 24 Ore*, 1.05.1999.

DE MITA E., *Fisco, la lezione viene da Karlsruhe*, in *Il Sole 24 Ore*, 31.08.1995.

DI PIETRO A. (coordinato da), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003.

DI RENZO L., *La disciplina economico/finanziaria nel Trattato di Maastricht*, in *Innovazione e Diritto*, n. 01/2005, www.innovazionediritto.unina.it

FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, XIII, 2003, 4, p. 99.

FANTOZZI A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, Relazione al Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa", in www.unibo.it.

FICHERA F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, I, p. 427.

FITOUSSI J.P., *Il dittatore benevolo*, Il Mulino, Bologna, 2003.

FORTE, *Manuale di politica economica*, Torino, 1975, p. 393 ss.

GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, I, p. 1069.

GALLO F., *Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2003, p. 1473.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 725.

GRAZIANO, *Politica fiscale della CEE*, p. 110, in *Digesto disc. Pro. Sez. Comm.*, XI, Torino, 1995, p. 178.

KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, Franco Angeli, 1999.

LA ROSA, *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, IV, p. 112.

LANG J., *I presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Padova, 2001, p. 446.

LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta "costituzione economica" europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa: riflessioni sui mutamenti costituzionali nel processo di integrazione europea*, (a cura di)PANUZIO S.P., Milano 2002, p. 49 ss.

LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2004, p. 989 ss.

LUPI R., *Le illusioni fiscali: risanare gli apparati per riformare il fisco*, Il Mulino, Bologna, 1996.

MAMMARELLA- CACACE, *Storia e Politica dell'Unione Europea*, Bari, 1998, cap. IX; ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione Europea*, IV, Milano, 1999, cap. VIII.

MARCHESE S. ed altri (a cura di), *Integrazione economica e*

convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE, Giuffrè, Milano, 2000.

MARONGIU G., *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in Rivista di Diritto Tributario, 2003, IV, p.114.

MAYR, *Il "Rapporto Ruding" sull'armonizzazione fiscale nella CEE*, in Corriere Tributario, n. 30/1992, p. 2111.

MICOSSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale; elementi di un sistema comune*, in Giurisprudenza delle imposte, n. 6 /2000, p. 1381 ss.

MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in Trattato di diritto tributario, Annuario, Padova, 2001, vol. I, tomo I.

MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition*, in *The case for international coordination of commodity and capital taxation* in Prud'homme R. (eds), Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance, 1990.

OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Parigi, 1998.

ORLANDI M., *Concorrenza fiscale in ambito europeo*, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n. 2/2006, in www.rivista.ssef.it.

PERACIN G.-DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento distorsivo nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, il fisco, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553 ss. .

PISTONE A., *L'ordinamento tributario*, vol. 3, in Diritto Tributario Internazionale, 1986, p. 340, CEDAM, Padova, 1978.

REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri*, in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, n. 2/2004.

ROCCATAGLIATA F., *L'evoluzione della normativa fiscale comunitaria alla luce dell'introduzione dell'euro*, in Rassegna di fiscalità internazionale, n. 3/1999, all. alla rivista Il fisco, n. 26/1999.

ROMOLI- VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee*, in Tributi, n. 1-2/1980, p. 5.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, n. 1/2004, p. 225 ss.

SACCHETTO C., *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, in AMATUCCIA. (a cura di), *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 140.

SACCO F., *Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della "tutela della concorrenza") della Corte Costituzionale*, in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.

SAPPINO C., *Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.clubdirigentipa.it;

SARTOR N., *I sistemi tributari de paesi industrializzati: tendenze, problemi e prospettive*, in Economia Italiana, n. 1/1999.

TAFANI S., *Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza*, in Tributi, n. 6/2002, p. 428.

TANZI V.; SCHKNECHT L., *Public Spending in the 20th Century. A global Perspective*, Cambridge University Press, 2000.

TREMONTI G., *La fiscalità del terzo millennio*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 1/1998, p. 69 ss.

TOSATO G.L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa...cit.*, p. 57 ss. .

UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 697.

UCKMAR V., *Tendenze evolutive dei sistemi fiscali nel mondo*, in BRACCIONI (cur.), *Sistemi fiscali a confronto*, Milano, 1998, p. 26 ss..

USSHER K., *The spectre of Tax Harmonisation*, Centre for European Reform, 1999.

VISCO V., *Moneta unica e fiscalità. Le scelte per il futuro*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 27/1999, p. 495.

VITALE F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 7-8/2004, III, p. 141.

Note

- (1) In proposito, più estesamente, v. MICOSI S., *Il coordinamento europeo in materia fiscale; elementi di un sistema comune*, in *Giurisprudenza delle imposte*, n. 6 /2000, p. 1381 ss.
- (2) Cfr. PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza pubblica: riflessioni di un giurista*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2005, in www.innivadiritto.unina.it.
- (3) In proposito: SARTOR N., *I sistemi tributari de paesi industrializzati: tendenze, problemi e prospettive*, in *Economia Italiana*, n. 1/1999.
- (4) Si vedano: RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 1/2004, p. 225 ss.; e, più estesamente: LUCIANI M., *Brevi cenni sulla cosiddetta "costituzione economica" europea e sul suo rapporto con la costituzione italiana*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa: riflessioni sui mutamenti costituzionali nel processo di integrazione europea*, a cura di PANUZIO S.P., Milano 2002, p. 49 ss.; e TOSATO G.L., *Osservazioni in tema di costituzione economica dell'Unione europea*, in AA.VV., *I costituzionalisti e l'Europa...cit.*, p. 57 ss. .
- (5) Si vedano, per tutti, CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2005, p. 543 ss.; LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in AMATUCCI A., *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, Cedam, 2001, Tomo II, p. 457 ss.; QUADRI S., *L'armonizzazione fiscale europea*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 97 ss..
- (6) MICOSI S., *op. cit.*
- (7) La dottrina italiana fornisce della "tutela della concorrenza" almeno tre principali definizioni. Le prime due sono, per così dire, tradizionali; la terza, invece, è riconducibile alle posizioni addotte dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 14/2004. Per approfondimenti: CINTI P.A.- SAVINI G., *L'attività normativa statale e la "tutela della concorrenza"*, in *Amministrazione in cammino*, www.amministrazioneincammino.luiss.it; BUFFONI L., *La "tutela della concorrenza" dopo la riforma del Titolo V: il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, p. 345 ss.; SAPPINO C., *Gli orientamenti della Corte Costituzionale in merito alle competenze statali per lo sviluppo economico e produttivo alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione*, in www.clubdirigentiipa.it; SACCO F., *Competenze statali trasversali e potestà legislativa regionale: un tentativo di razionalizzazione (a proposito della "tutela della concorrenza") della Corte Costituzionale*, in www.associazionecostituzionalistitaliani.it.
- (8) Nell'ambito U.E., tali spese rappresentano, più della metà della spesa totale e di un quarto del prodotto nazionale, con punte del 35% in Svezia e Olanda e del 30% in Francia, Italia e Belgio. Cfr. TANZI V., SCHKNECHT L., *Public Spending in the 20th Century. A global Perspective*, Cambridge University Press, 2000.
- (9) Per tutti: BOVENBERG A.L., *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, in Prud'homme R. (eds), *Public finance with several levels of governments; Foundation Journal Public Finance*, 1990; e MUSGRAVE P.B., *Merit and demerit of fiscal competition*, in *The case for international coordination of commodity and capital taxation*, ibidem.
- (10) In questo senso: KEEN M., *Aspects of "Harmful Tax Competition"* in BORDIGNON M. e DA EMPOLI D., eds, *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, Franco Angeli, 1999.
- (11) Tale argomentazione, sostenuta da studiosi quali il Mc Lure, è stata ripresa, tra l'altro, nella Comunicazione europea al Consiglio sulla concorrenza fiscale dannosa (Commissione europea 1997).
- (12) I cui più autorevoli esponenti sono Buchanan, Tullock e Niskanen.
- (13) Cfr. CRAFTS N., *Globalization and Growth in the Twentieth Century*, IMF, Working Papers, 2000.
- (14) Il c.d. Pacchetto Monti è contenuto nella comunicazione della Commissione europea al Consiglio "Verso il coordinamento fiscale dell'Unione Europea" (Commissione Europea, 1997).
- (15) OCSE, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*,

Parigi, 1998.

(16) Cfr. PERACIN G.-DE LUCA A., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento distorsivo nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, il fisco, n. 26/2006, fasc. 1, p. 9553 ss.; nonché, in modo particolare, per quanto concerne il rapporto tra la normativa interna e comunitaria, anche alla luce del nuovo Titolo V della seconda parte della Costituzione italiana: TAFANI S., *Profili comparativi nella tutela nazionale e comunitaria della concorrenza*, in *Tributi*, n. 6/2002, p. 428.

(17) Sull'argomento: FORTE, *Manuale di politica economica*, Torino, 1975, p. 393 ss.; UCKMAR V., *Tendenze evolutive dei sistemi fiscali nel mondo*, in BRACCIONI (cur.), *Sistemi fiscali a confronto*, Milano, 1998, p. 26 ss..

(18) Cfr. LANG J., *I presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Padova, 2001, p. 446.

(19) Cfr. REALE G., *Il tributo e l'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea e degli Stati membri*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, n. 2/2004. In proposito, autorevole è la voce del COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità economica europea*, Quaderni Assonime, XXXVII, Roma, 1982, p. 16 ss.

(20) In tal senso, tra le altre, Causa C-73/1979, Commissione- Italia, in *Raccolta*, 1980, p. 1533 ss.

(21) Cfr. *Rapporto del Comitato fiscale e finanziario*, 1962, Bruxelles. Per ulteriori approfondimenti: ROMOLI-VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavoro nel campo dell'armonizzazione delle imposte delle Comunità economiche europee*, in *Tributi*, n. 1-2/1980, p. 5.

(22) Cfr. Libro bianco sul completamento del mercato interno, COM (85), 310 def.; Per approfondimenti anche circa il valore ed il significato dell'AUE: MAMMARELLA- CACACE, *Storia e Politica dell'Unione Europea*, Bari, 1998, cap. IX; ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione Europea*, IV, Milano, 1999, cap. VIII; CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 48 ss.; BOSCO, *Il mercato interno dell'Unione Economica Europea*, Milano, 1990, cap. II.

(23) In proposito: GRAZIANO, *Politica fiscale della CEE*, p. 110, in *Digesto disc. Pro. Sez. Comm.*, XI, Torino, 1995, p. 178.

(24) Sull'argomento: MAYR, *Il "Rapporto Ruding" sull'armonizzazione fiscale nella CEE*, in *Corriere Tributario*, n. 30/1992, p. 2111.

(25) Sull'incidenza della sussidiarietà sull'armonizzazione fiscale cfr. UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 697.

(26) È quanto avvenuto, ad esempio nella riforma fiscale italiana, attuata con decreto legislativo 344/2003, in cui ci si è posti esplicitamente l'obiettivo dell'armonizzazione con i sistemi fiscali degli altri Stati membri dell'U.E.: cfr. la relazione illustrativa del citato decreto legislativo, in www.Finanze.it

(27) Cfr. COM (96), 546, def. 22.10.1996, "*La fiscalità nell'Unione Europea*" (secondo Promemoria Monti, versione definitiva) cit., p. 10.

(28) Cfr. REALE G., op. cit.,

(29) In proposito QUADRI S., op. cit.; ed inoltre, LANG, op. cit., p. 785; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, ivi, vol. I, tomo I; DE MITA E., *Fisco, la lezione viene da Karlsruhe*, in *Il Sole 24 Ore*, 31.08.1995; ROCCATAGLIATA F., *L'evoluzione della normativa fiscale comunitaria alla luce dell'introduzione dell'euro*, in *Rassegna di fiscalità internazionale*, n. 3/1999, all. alla rivista *Il fisco*, n. 26/1999; BORIO G.-F., *Prospettive sull'armonizzazione tributaria nell'Unione Europea*, in *Il fisco*, n. 19/1999, p. 6467ss.; VISCO V., *Moneta unica e fiscalità. Le scelte per il futuro*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 27/1999, p. 495.

(30) In proposito, cfr. DE MITA E., *Dopo la moneta unica, un fisco unito*, in *Il Sole 24 Ore*, 1.05. 1999: "*La federazione europea sembra, tuttavia, ancora lontana e, così pure, un sistema tributario europeo. È possibile, invece, immaginare un'armonizzazione fiscale europea che non leda la sovranità degli Stati membri, bensì persegua gli interessi degli stessi. I paesi che lo ritenessero opportuno, sostenuti da un adeguato consenso politico, potrebbero, intraprendere, infatti, l'obiettivo di una finanza pubblica comune*".

(32) A proposito dell'evoluzione del concetto di eguaglianza, cfr. spec. BUISSON J., *Principe d'égalité et discriminations positives*, in *Revue*

française de finance publique, n. 63/1998, p. 37 ss.

(33) In tal senso: CAPOLUPO S., *Interrogativi sulla presunta perequazione fiscale*, in *Il fisco*, n. 26/1999, p. 8633.

(34) Cfr. la sentenza Kalanke della Corte di Giustizia delle Comunità europee 17 ottobre 1995, in Causa C-450/93, nonché la sentenza Marschall, 11 novembre 1997, in Causa C- 409/95.

(35) Cfr. QUADRI S., *op. cit.*, p. 108.

(36) In tal senso: LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2004, p. 989 ss. Per ulteriori approfondimenti: CARPENTIERI L.- LUPI R.- STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2003, p. 52 ss.

(37) LUPI R., *op. cit.*

(38) Le cinque potestà che compongono la sovranità finanziaria sono costituite dalla potestà monetaria, da quella valutaria, da quella inerente all'intervento pubblico sull'economia, da quella relativa al controllo pubblico sull'intermediazione finanziaria privata e da quella impositiva.

(39) Per una più ampia trattazione di tale assunto, si rinvia a LUPI R.: *Le illusioni fiscali: risanare gli apparati per riformare il fisco*, Il Mulino, Bologna, 1996.

(40) Per ulteriori riferimenti, SACCHETTO C., *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 140.

(41) In tal senso: LUPI R.: *Ordinamenti...*, *op. cit.*, p. 1011.

(42) Alle preoccupazioni di gettito dei singoli Stati fa riferimento FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, XIII, 2003, 4, p. 99.

(43) In tal senso: TREMONTI G., *La fiscalità del terzo millennio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/1998, p. 69 ss.

(44) Sull'argomento: VITALE F., *Corte di Giustizia, imposte dirette e limiti della c.d. "armonizzazione negativa"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8/2004, III, p. 141.

(45) In tal senso: LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2004, p. 153.