

## **L'ARMONIZZAZIONE FISCALE IN EUROPA**

La presenza di diversi sistemi tributari in ambito UE ha da sempre rappresentato un tangibile ostacolo alla realizzazione di un mercato comune europeo. Dato che il Trattato non prevede disposizioni specifiche sull'allineamento delle imposte dirette, il coordinamento fiscale è risultato particolarmente difficile in materia. L'imposizione fiscale diretta deve naturalmente rispettare le quattro libertà previste dal Trattato (libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali) come pure il diritto di stabilimento delle persone e delle imprese. Tuttavia, i progressi ottenuti in questo settore rappresentano una risposta parziale a situazioni specifiche come la doppia imposizione o le attività economiche transfrontaliere.

Un primo significativo passo verso l'armonizzazione fiscale europea ha riguardato l'eliminazione dei dazi doganali tra gli stati membri. Questa disposizione era stata inserita nella "Risoluzione di Messina" del 1955 e nel "Trattato di Roma" del 1957. L'armonizzazione fiscale europea ha avuto inizio con norme riguardanti le imposte sul fatturato, le accise, e altre forme di tassazione indiretta. Nel 1960, una commissione di esperti fiscali e finanziari, guidata dal professor Fritz Neumark, fu incaricata di esaminare il rapporto esistente tra la tassazione e la spesa pubblica in ciascun paese membro, con particolare attenzione a quegli aspetti che potenzialmente potevano essere d'ostacolo alla creazione di un mercato comune. Nel 1963 la speciale commissione pubblicò il cosiddetto "rapporto Neumark". In questo si evidenziarono tutti quei fattori che impedivano la creazione di un mercato comune, la cui soluzione consisteva nell'armonizzazione delle imposte sul capitale, sulle società, su quelle indirette e della tassazione sui capital gains. Il 1° dicembre 1997, il Consiglio è riuscito ad adottare un "pacchetto fiscale" di misure volte a combattere la concorrenza fiscale dannosa che dovrebbe rendere più dinamico il coordinamento fiscale in seno all'Unione. Per evitare gli ostacoli dovuti alla complessità della materia ma anche al rispetto della regola dell'unanimità nel processo di adozione delle decisioni, la Commissione incoraggia attualmente il ricorso alla procedura di "cooperazione potenziata" introdotta dal Trattato di Amsterdam e sviluppata dal Trattato di Nizza. Questa procedura permette alla Commissione di proporre che un gruppo di almeno otto Stati membri possa cooperare su un dato argomento dopo l'avallo del Consiglio a maggioranza qualificata. Occorre inoltre incitare gli Stati membri ad adottare

raccomandazioni volte a eliminare gli ostacoli fiscali dannosi piuttosto che proposte legislative vincolanti.

L'imposta sul reddito costituisce il principale esempio delle difficoltà esistenti in ambito UE nel conseguire un'armonizzazione fiscale in quanto ciascuno stato membro ha da sempre mostrato riluttanza sulla perdita potenziale di qualsiasi tipo di controllo sulla propria fiscalità. L'armonizzazione delle imposte sul reddito implica un allineamento tra i vari stati dell'Unione non solo delle aliquote fiscali, ma anche della base imponibile e delle modalità in cui essa è determinata. Le principali ragioni per cui ciascuno Stato membro è riluttante a rinunciare al controllo dell'imposizione diretta sono rappresentate dal timore di perdere una fonte principale di entrata e dal venir meno dell'unico strumento di politica macroeconomica rimasto ai governi nazionali per combattere gli shock avversi, dal momento che la politica monetaria è accentrata e la politica fiscale è resa poco manovrabile dal Patto di Crescita e Stabilità.

Oltre alle citate ragioni, uno degli aspetti che maggiormente impedisce l'allineamento dei sistemi fiscali europei riguarda la "concorrenza fiscale" tra i diversi paesi UE, in base alla quale le varie giurisdizioni utilizzano la leva fiscale per incoraggiare gli imprenditori e le persone fisiche a localizzarsi nei loro paesi. Mentre tale politica porta indubbiamente dei vantaggi ai paesi con una bassa fiscalità, d'altra parte determina una perdita di entrate tributarie per quelli con una pressione fiscale più alta. Un esempio è dato dalla thin capitalization (la capitalizzazione sottile, che prevede il finanziamento delle attività detenute all'estero mediante debito e non attraverso capitale) esistente nella maggior parte dei sistemi fiscali dei paesi UE e di prossima introduzione anche nel sistema tributario italiano. Con la normativa sulla thin capitalization si cerca di evitare il trasferimento di imponibile fiscale da paesi con elevata pressione fiscale verso altri che ne presentano una più bassa. Infatti, le spese sostenute per gli interessi passivi per prestiti finanziari in genere sono utilizzate per ridurre la base imponibile su cui pagare le imposte. Simili manovre fiscali sono comunemente effettuate allo scopo di spostare ricavi da paesi ad alta fiscalità verso altri a fiscalità più bassa e, quindi, allocare profitti presso questi ultimi. I principali svantaggi di tali manovre fiscali elusive, consistono nella perdita di entrate fiscali per i governi nazionali che cercano di arginarle con una potestà impositiva diretta. L'imposizione fiscale indiretta richiede invece un alto livello di armonizzazione perché riguarda la libera circolazione delle merci e la libera prestazione dei servizi. Dal 1992, l'armonizzazione dell'imposizione fiscale indiretta è evoluta in modo decisivo con l'introduzione del nuovo regime delle accise e di quello dell'imposta sul valore

aggiunto intracomunitaria basato sull'abolizione delle frontiere fiscali e doganali nonché sulla soppressione dei controlli doganali alle frontiere tra gli Stati membri.

Il 1° ottobre 1997, la comunicazione della Commissione sulla lotta contro la concorrenza fiscale dannosa ha avviato un approccio globale della politica fiscale. Fino allora è sempre stato abbastanza difficile trovare le condizioni politiche per progredire in questo settore. A seguito della riunione informale dei ministri dell'Economia e delle finanze, tenutasi a Mondorf-les-Bains il 13 settembre 1997, la presidenza lussemburghese ha invitato la Commissione a presentare un documento che potesse servire come base di un dibattito orientativo sulla fiscalità. La comunicazione della Commissione ha lo scopo di:

- definire un approccio coordinato nei confronti della concorrenza fiscale dannosa,
- orientare le strutture fiscali degli Stati membri in modo più favorevole all'occupazione.

Le differenze fra i vari sistemi tributari nazionali sono più evidenti e influenzano ancora di più le decisioni in materia di assegnazione dei capitali. I rischi di concorrenza fiscale dannosa aumentano in un contesto mondiale in cui l'innovazione tecnologica e la globalizzazione intensificano la mobilità dei servizi e i movimenti di capitali. Essa diventerà una fonte crescente di conflitti fra gli Stati se non si instaurerà un maggiore coordinamento, almeno a livello europeo. Per lottare contro la concorrenza fiscale dannosa, la Commissione propone varie misure come base di un coordinamento più stretto in materia fiscale fra gli Stati membri, in particolare:

- un codice di condotta nel campo della tassazione delle società, parallelamente ad una comunicazione sugli aiuti di Stato di natura fiscale;
- misure atte ad eliminare le distorsioni dovute all'imposizione dei redditi da capitale;
- misure atte ad eliminare le ritenute alla fonte sui pagamenti transfrontalieri di interessi e canoni fra società;
- misure destinate ad eliminare le distorsioni rilevanti nel settore delle imposte indirette.

Il codice di condotta in materia di tassazione delle società è uno strumento giuridicamente non vincolante, sebbene preveda procedure di valutazione e di controllo. Esso contribuisce a prevenire all'interno della Comunità le distorsioni economiche e l'erosione delle basi imponibili. Gli Stati membri si impegneranno a rispettare i principi della concorrenza leale e ad astenersi dall'adottare misure fiscali dannose.

I redditi da capitale, già molto mobili, lo sono ancora di più dopo l'introduzione dell'euro. L'imposizione dei redditi da risparmio è tuttavia una materia delicata. La Commissione intende procedere per tappe. In un primo tempo invita gli Stati membri a sottoscrivere un impegno politico fondato sui seguenti principi:

- è necessaria una soluzione comune (sotto forma di direttiva) per impedire le distorsioni della concorrenza (assenza d'imposizione);
- la direttiva è limitata agli interessi versati in uno Stato membro alle persone fisiche aventi il domicilio fiscale in un altro Stato membro;
- gli Stati membri devono garantire un certo grado d'imposizione effettiva all'interno della Comunità dei redditi da risparmio dei non residenti, fornendo informazioni sui redditi da risparmio agli altri Stati membri;
- indipendentemente dalla misura adottata, è necessario salvaguardare la competitività dei mercati finanziari europei;
- gli Stati membri che istituiscono una ritenuta alla fonte sugli interessi versati ai residenti di altri Stati membri sono autorizzati a farlo per un periodo provvisorio e la ritenuta alla fonte è prelevata da parte dell'ente pagatore.

Relativamente alle imposte indirette, l'IVA è l'imposta che ha avuto maggiori sviluppi in tema di armonizzazione fiscale. Tra il 1967 e il 1977 sono state emanate 6 direttive riguardanti l'adozione di una imposta sul valore aggiunto a livello comunitario. Ciononostante, perfino con l'IVA l'armonizzazione ha dimostrato di essere di difficile attuazione. Nel 1991, la UE introdusse un sistema IVA transitorio la cui entrata in vigore si è avuta nel 1993. Tale sistema provvisorio doveva essere sostituito da uno definitivo sin dal 1997. Tuttavia, non si è riusciti ad arrivare ad un accordo in sede europea per cui il regime transitorio resta tuttora in vigore. In un primo momento, la Commissione europea ritenne che gli stati membri si trovassero in una situazione di estrema difficoltà nel controllare la corretta applicazione dell'IVA e che gli affari erano ostacolati dall'assenza di un sistema di imposizione comune. Successivamente, la stessa predispose un programma per un nuovo sistema IVA mediante l'armonizzazione delle aliquote e l'applicazione di un'aliquota minima del 15%. Sempre secondo la Commissione, i passi successivi da compiere consistevano nell'avvicinare il più possibile le aliquote IVA esistenti nei vari stati membri e l'armonizzazione della base imponibile e delle esenzioni. Tuttavia, la strada da percorrere è

ancora molto lunga prima che quelle proposte diventino completamente operative. Attualmente, tra i vari stati membri dell'UE, l'aliquota IVA media varia dal 15 al 25%.

Il 19 aprile 2001, la Commissione ha adottato una comunicazione sull'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali. Il testo raccomanda di sopprimere la discriminazione nei confronti dei regimi professionali stabiliti in altri Stati membri, vale a dire il trattamento privilegiato dei regimi domestici e soprattutto le norme più favorevoli riguardanti la detraibilità dei contributi o dell'imposizione delle prestazioni. Viene inoltre raccomandato lo scambio automatico di informazioni fra gli Stati membri in materia di recupero delle imposte applicate alle prestazioni transfrontaliere di pensioni. Il testo constata i problemi legati alla doppia imposizione e al doppio esonero derivanti dalla diversità dei regimi nazionali. Queste differenze possono porre problemi quando un impiegato va in pensione in uno Stato membro dopo aver lavorato in un altro Stato membro. È possibile che la pensione sia soggetta a imposte mentre i contributi non sono detraibili o, al contrario, che la pensione non sia oggetto di imposta mentre i contributi sono stati esonerati. Ciononostante, non bisogna dimenticare che le pensioni complementari dipendono dai regimi di sicurezza sociale obbligatori. Per questo motivo la comunicazione incoraggia a medio termine un miglior coordinamento delle disposizioni fiscali nazionali.

Il 23 maggio 2001, la Commissione ha adottato una comunicazione sulle priorità della politica fiscale dell'Unione europea. Il testo parte dal principio che un più grande coordinamento fiscale permetterebbe di raggiungere alcuni obiettivi fissati dal Consiglio europeo di Lisbona. Se una forte armonizzazione è necessaria in materia di IVA e di accise, in altri campi del sistema fiscale coordinamento non significa necessariamente armonizzazione. La Commissione intende in effetti proporre misure di coordinamento in materia di tassazione delle società. Presenterà anche alcuni rapporti sulla tassazione degli alcolici e dei veicoli. Inoltre, occorre ricorrere maggiormente alla "cooperazione potenziata", per esempio in materia di tassazione dell'energia. L'esecutivo europeo desidera anche utilizzare strumenti non vincolanti, come raccomandazioni piuttosto che proposte legislative.

Il 13 giugno 2001, il Comitato dei rappresentanti permanenti ha adottato una decisione relativa all'istituzione di un gruppo di lavoro ad alto livello in materia fiscale. Tale gruppo, che ha il compito di assicurare il coordinamento dei lavori sul "pacchetto fiscale" e di far avanzare il fascicolo a livello politico, è composto da rappresentanti designati dagli Stati membri e da un rappresentante della Commissione. Quest'ultimo riferisce al Consiglio

sull'evoluzione dei progressi ottenuti in materia. La questione del futuro del gruppo viene riesaminata non appena vi è un accordo definitivo sul pacchetto fiscale.

Il 23 ottobre 2001 la Commissione ha adottato una comunicazione sulla strategia europea in materia di tassazione delle imprese. Questo testo supera una tappa supplementare rispetto alle comunicazioni precedenti affrontando più precisamente la questione dell'imposizione fiscale diretta delle imprese nell'Unione europea. Elabora una strategia per permettere di utilizzare per le imprese una base imponibile consolidata dell'imposta sulle società riguardante tutte le loro attività nell'Unione europea. Infatti, il Consiglio aveva chiesto alla Commissione di valutare l'incidenza delle differenze nei livelli d'imposizione effettiva delle imprese degli Stati membri sull'ubicazione delle attività economiche e degli investimenti. Occorreva inoltre individuare le disposizioni fiscali che costituiscono ostacoli alle attività economiche transfrontaliere nel mercato interno presentando misure per rimediarvi. L'esecutivo europeo propone in particolare di:

- modificare le proposte attuali di estensione delle direttive " fusioni " e " società madri-filiali " al fine di estendere la copertura delle varie imposte e dei tipi di transazioni;
- ritirare la vecchia proposta di direttiva riguardante la compensazione transfrontaliera delle perdite e dei profitti in previsione della sua sostituzione;
- elaborare una comunicazione sulle convenzioni in materia di doppia imposizione per giungere a un modello comune per l'Unione europea;
- fare applicare la normativa fiscale fin dal 2004 alle imprese che hanno optato per lo status di società europea (SE);
- avviare un ampio dibattito con l'organizzazione di una conferenza europea sulla tassazione delle società le cui conclusioni saranno presentate in una relazione nel 2003.

Il mercato comune europeo doveva essere creato dagli stati membri mediante l'abolizione degli ostacoli alla libera circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali e la concorrenza nel mercato interno non doveva essere stravolta da iniziative prese dai singoli stati membri. Chiaramente, sistemi fiscali diversi possono portare ad una distorsione dei comportamenti all'interno di un mercato comune. La principale ragione economica posta alla base dell'armonizzazione fiscale in Europa riguarda la produzione e il consumo dei beni che deve effettuarsi sulla base di costi e benefici economici reali e non essere eccessivamente influenzata da considerazioni di natura fiscale. L'esistenza di diversi

sistemi fiscali all'interno della UE costituisce un concreto ostacolo al libero commercio. Per tale ragione, in alcuni casi, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha proceduto alla disapplicazione della normativa fiscale di uno stato membro ogni qualvolta vi sia stata una discriminazione tra soggetti residenti e non residenti o quando tale normativa fiscale sia stata d'ostacolo alla libera circolazione dei beni, dei capitali e alla libertà di stabilimento. É indubbio che un minimo di armonizzazione possa portare dei benefici economici all'interno del mercato comune europeo. Tuttavia, il lento e frammentario progresso verso una politica fiscale comune, nell'ultima metà del secolo, indica chiaramente che vi sono ancora molte difficoltà da superare. Sarebbe, pertanto, auspicabile che si arrivasse almeno alla creazione di un modello fiscale di tipo federalista il quale permetterebbe un'armonizzazione di alcune imposte a livello europeo mentre altre sarebbero regolate da ciascuno stato membro in corrispondenza di ogni specifica esigenza. Infine, è da ricordare che l'imminente ingresso di 10 nuovi paesi nella Unione Europea, comporterà inevitabilmente un'analisi più approfondita circa l'idoneità delle imposte che dovranno essere regolate a livello comunitario o di ciascuno stato membro. Attualmente, l'IVA sembra essere in prima fila come "imposta europea", mentre le imposte dirette sono lasciate ancora all'ampia discrezionalità dei singoli governi.