



10 MARZO 2021

Accordi europei e sovranità fiscale
nazionale: le ricadute dell'emergenza
COVID-19

di Pietro Selicato

Professore associato di Diritto tributario
Sapienza - Università di Roma

Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*

di Pietro Selicato

Professore associato di Diritto tributario
Sapienza - Università di Roma

Abstract [It]: La difficile situazione economica che si sta diffondendo nei Paesi dell'Unione Europea a seguito dell'emergenza sanitaria generata dalla pandemia da coronavirus (COVID-19) ha fatto emergere in tutta la sua veemenza la fragilità del sistema europeo, che oggi più del passato molti considerano lontano dai bisogni dei popoli dei Paesi dell'Unione e men che meno legittimato nel sentimento collettivo. Sono riemersi interrogativi, da lungo tempo latenti e molto spesso strumentalizzati dai nuovi dilaganti nazionalismi, che riguardano la capacità della finanza dell'Unione di resistere agli urti con le economie nazionali in difficoltà. In un contesto siffatto sono in molti a domandarsi se e come la finanza pubblica (nazionale ed europea) sarà in grado di fornire adeguate risposte alla generale aspettativa di ripresa dell'economia e quali siano le sfide da affrontare in questo campo nel futuro. I cambiamenti prodotti dalla crisi nella struttura del sistema economico e sociale sono evidenti. Non altrettanto chiara appare la capacità dell'Unione di trovare all'interno delle sue Istituzioni il consenso necessario ad adottare le soluzioni necessarie a superare la crisi. L'unica certezza che si va consolidando è che per fronteggiare questa situazione di straordinaria difficoltà non saranno più sufficienti gli strumenti utilizzati nel passato ma si dovranno adottare nuove forme di intervento dirette a dare impulso alla ripresa di un'economia fin troppo provata dal lungo periodo di fermo forzato. In questo contesto l'Unione europea, sta tentando di superare le criticità che già prima della crisi avevano portato alla progressiva riduzione dell'approccio "comunitario" e all'intensificazione degli interventi dei legislatori nazionali, mettendo in campo nuovi strumenti di finanza pubblica destinati a stravolgere anche nel lungo periodo le politiche di bilancio europee e a delineare un nuovo modello di riparto delle competenze fiscali tra l'Unione e gli Stati Membri. Il dubbio che emerge con forza a questo riguardo è se sarà possibile ottenere questo ambizioso risultato mantenendo le attuali regole di *governance*.

Abstract [En]: The difficult economic situation caused by the COVID-19 outbreak in the European Union brought out the European system's fragility, which appears (now more than in the past) far from the people's needs and deprived of legitimacy. Unresolved latent issues that have been very often exploited by the new rampant nationalisms concerning the European Union's financial resistance to collisions with national economies in difficulty have come back again. In such a context, many people are asking themselves if the public finance (both at the national and at the European level) will be able to give adequate answers to the general expectation of economic recovery, and what are the challenges that lie ahead in the future. Economic and social changes produced by the crisis are evident. Not so clear are the solutions to be adopted. The only certainty that is growing up is that in order to deal with this extraordinary situation, the tools used in the past will not be adequate so far, and that there is the need to setup new forms of intervention targeted to boost the recovery of an economy that has been stressed by the long period of forced lock-down. In this situation, the European Union is trying to overcome the criticalities that before of the crisis also, led to a progressive reduction of the "community" approach and to the consequential increase of the National intervention, and to setup new public finance tools devoted at upsetting the European budget policies, and at implementing a new model of distribution of financial competences between the Union and the single Member States. However, there is the doubt if this should be possible using the current rules regarding the distribution of legislative powers.

Parole chiave: governance; solidarietà fiscale; emergenza; Covid 19; Unione europea

Keywords: governance; fiscal solidarity; emergency; Covid 19; European Union

* Articolo sottoposto a referaggio.

Sommario: 1. Brevi premesse sull'idea spinelliana di Europa e sul percorso di integrazione avviato su queste basi tra gli Stati membri. 2. La “rivoluzione fiscale” del terzo millennio (stato dell'arte). 3. Le “fughe” di alcuni Stati dall'area del diritto tributario globale (passato e presente). 4. Durante e dopo l'emergenza: si rafforzano le sovranità fiscali nazionali; la “deglobalizzazione” è anche fiscale? 5. Le azioni dell'Europa nel campo della fiscalità per contrastare la crisi e rafforzare la coesione degli Stati membri. 5.a) Le prime reazioni e l'evoluzione del dibattito. 5.b) Le possibili ricadute sulla governance economica europea. 5.c) Le nuove risorse proprie alla prova dei “controlimiti”. 5.d) I nuovi tributi “verdi” (la c.d. “plastic tax”). 5.e) I nuovi tributi “verdi” (la quota degli introiti dei PNA). 5.f) L'imposta straordinaria sugli extraprofitti delle imprese. 5.g) La “Digital Tax” europea. 6. Un'ulteriore ipotesi di risorsa propria europea: dalla “Common Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB) alla “Common Consolidated Corporate Tax” (CCCT)? 7. Alcune riflessioni conclusive.

«Fin dal primo giorno di permanenza nel suo nuovo allevamento il tacchino aveva osservato che alle nove del mattino gli veniva portato il cibo. Da buon induttivista non trasse precipitose conclusioni dalle prime osservazioni e ne eseguì altre in una vasta gamma di circostanze: di mercoledì e di giovedì, nei giorni caldi e in quelli freddi, sia che piovesse sia che splendesse il sole. Finalmente la sua coscienza induttivista fu soddisfatta e il tacchino elaborò allora un'induzione che dalle asserzioni particolari relative alle sue vicende alimentari lo fece passare a un'asserzione generale, una legge, che suonava così: 'Tutti i giorni, alle ore nove, mi danno il cibo'. Purtroppo per il tacchino, e per l'induttivismo, la conclusione fu clamorosamente smentita la mattina della vigilia di Natale!»

[Bertrand Russel, *The Problems of Philosophy*, London, 1912].

1. Brevi premesse sull'idea spinelliana di Europa e sul percorso di integrazione avviato su queste basi tra gli Stati membri

Nel Manifesto di Ventotene¹ si sosteneva che “La linea di divisione fra i partiti progressisti e partiti reazionari cade perciò ormai, non lungo la linea formale della maggiore o minore democrazia, del maggiore o minore socialismo da istituire, ma lungo la sostanziale nuovissima linea che separa coloro che concepiscono, come campo centrale della lotta quello antico, cioè la conquista e le forme del potere politico nazionale (...) e quelli che vedranno come compito centrale la creazione di un solido stato internazionale, che indirizzeranno verso questo scopo le forze popolari e, anche conquistato il potere nazionale, lo adopereranno in primissima linea come strumento per realizzare l'unità internazionale”². Gli

¹ E. COLORNI – E. ROSSI – A. SPINELLI, *Per un'Europa libera e unita – Progetto d'un manifesto* (Ventotene, giugno, 1941). L'opera, scritta durante il confino degli autori sull'isola di Ventotene e riformulata in alcune parti nell'agosto del 1941, circolò clandestinamente sotto forma di manoscritto grazie all'opera di diffusione clandestina svolta da Ursula Hirshmann e Ada Rossi. Nel 1943 ne fu pubblicata una prima edizione a stampa all'interno dei *Quaderni del Movimento Federalista*. Ma il testo a cui ancora oggi si fa riferimento fu ripubblicato sempre dal Movimento Federalista nel 1944 con alcune modifiche apportate da Eugenio Colorni, che tagliò due duri giudizi espressi il primo contro la Chiesa cattolica, il secondo contro l'Unione sovietica (prima criticata per la firma del patto di non aggressione tra Molotov e Ribbentrop e poi riabilitata a seguito dell'entrata in guerra contro il Reich). Nell'edizione del 1944 (intitolata *Problemi della federazione europea*), Colorni aggiunse due saggi di Spinelli: *Gli Stati Uniti d'Europa e le varie tendenze politiche* e *Politica marxista e politica federalista*. Riproduzioni del Manifesto di Ventotene sono reperibili facilmente *online*. Una versione in lingua italiana, con traduzioni in inglese e francese è reperibile sul sito dell'Istituto di Studi Federalisti “Altiero Spinelli” (www.istitutospinelli.org) ed è stata riprodotta dal Senato della Repubblica nel 2017 (<http://www.senato.it/pubblicazioni>).

² Secondo G. MANGANARO FAVARETTO, *Il Manifesto di Ventotene: la forza dell'utopia*, in T. FAVARETTO E G. TREBBI (a cura di), *Dalla speranza europea alla crisi dell'Unione* (LINT, Trieste, 2008), p. 17,

autori del Manifesto (tra i quali Altiero Spinelli è stato senza dubbio colui che in modo maggiore ne ha perseguita l'affermazione anche dall'interno delle istituzioni europee³) credevano, dunque, che l'unica via per superare le divisioni nazionali tra fascismo e comunismo fosse il federalismo europeo⁴.

Oggi, a distanza di quasi ottant'anni dalla pubblicazione del Manifesto, si stanno riaffacciando da più parti in Europa nuovi fermenti nazionalisti e tra i Paesi dell'Unione si rafforza l'approccio intergovernativo mentre l'idea federalista viene messa in secondo piano. Ci troviamo in una fase delicata del lento e tormentato processo di integrazione europea⁵, una fase nella quale il sogno dei padri fondatori si scontra con nuove problematiche e le Istituzioni europee fanno fatica ad evitare il dilagare di sentimenti euroscettici, che amplificano i contrasti presenti in un sistema nel quale la volontà di mantenere il controllo del potere nazionale prevale ancora troppo spesso sull'interesse comunitario.

La prospettiva spinelliana, basata sulla realizzazione dell'unità politica attraverso la costituzione (in una logica di aggregazione "dal basso"⁶), degli Stati Uniti d'Europa, per quanto considerata lontana, era comunque rimasta sullo sfondo delle decisioni assunte dall'Europa per abbattere le barriere fisiche, tecniche e di natura fiscale che si frapponivano alla realizzazione di una integrazione europea sempre più stretta e si pensava di poter arrivare ad adottare, sia pure su basi molto meno avanzate di quelle che fondavano il progetto federale di Altiero Spinelli, un *Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa*. Ma il Trattato, approvato dai Capi di Stato e di Governo di tutti gli Stati membri a Roma il 29 ottobre 2004, non entrò mai in vigore per la sua mancata ratifica con referendum popolare da parte di molti di essi⁷,

³ Non poté farlo Eugenio Colorni, ucciso il 30 maggio 1944 durante la Resistenza romana. E nemmeno Ernesto Rossi, pur nel suo ruolo di eminente uomo politico, giornalista ed economista dell'immediato dopoguerra (scomparso il 9 febbraio 1967), raggiunse i risultati che Spinelli realizzò e che culminarono nella presentazione alla prima legislatura del Parlamento europeo (1979-1984), di cui egli fu membro, di un avveniristico Progetto di Trattato istitutivo dell'Unione Europea, che fu approvato nella storica seduta del 14 febbraio 1984, ultima alla quale Spinelli partecipò. Sul punto cfr. P. V. DASTOLI – S. PISTONE (a cura di), *L'ultima battaglia federalista di Altiero Spinelli* (Celid, 2008), ove si afferma che il "Progetto Spinelli" (come oggi ancora è ricordato) rappresenta "il punto più avanzato di riflessione e di proposta di un nuovo ordine costituzionale europeo (così si esprime senza mezzi termini P.V. DASTOLI nella sua *Prefazione*, ivi, p. 4). Le teorie federaliste di Spinelli hanno trovato la più compiuta espressione in A. Spinelli, *Il progetto europeo* (Bologna, 1985). Dello stesso Autore, cfr. altresì ID., *Dallo Stato sovrano alla scelta comunitaria*, in *Politica internaz.le*, 1978, n. 6, p. 7, ove si affronta la disamina delle diverse teorie ("neo-funzionalista", "federalista", "della sovranità"), che hanno ispirato, interagendo tra loro, talvolta anche in modo conflittuale, le scelte metodologiche poste a base del lungo e difficile processo di integrazione europea.

⁴ Nell'analisi di G. MANGANARO FAVARETTO, *Il Manifesto* ..., cit., p. 25, si richiama il pensiero di Spinelli, secondo il quale "lo Stato, che sia borghese o socialista, resta prigioniero delle contrapposte istanze corporative" e si osserva che coloro che pensano di ricostruire la realtà da una prospettiva meramente statale, sia pure democratica, "peccano di ingenuità". Così A. Spinelli, *Politica marxista e politica federalista*, cit., p. 110.

⁵ Per una disamina delle tappe fondamentali di questa evoluzione cfr. U. MORELLI, *Storia dell'integrazione europea*, (Guerini, Milano, 2011); B. OLIVI – R. SANTANIELLO, *Storia dell'integrazione europea* (Il Mulino, Bologna, 2010).

⁶ Su questi aspetti cfr. B. CARAVITA, *Lineamenti di diritto costituzionale federale e regionale* (Giappichelli, Torino, 2009), spec. da p. 15 a 72.

⁷ Tra questi la Francia, i Paesi Bassi e il Regno Unito. Il referendum fu scelto per soddisfare l'esigenza politica, allora avvertita come pressante, di dare al Trattato il crisma della legittimazione popolare diretta.

pur se il processo di integrazione europea proseguì e si rafforzò più che passato attenendosi al sistema dell'armonizzazione legislativa europea⁸.

La mancata adozione della Costituzione europea è stata una brusca frenata nel percorso di integrazione politica. Ancora oggi se ne vedono le conseguenze e l'emergenza sanitaria di questi mesi ha rischiato di amplificarle ulteriormente.

Infatti, il Consiglio Europeo del 22 giugno 2007, preso atto del dissenso, decise di abbandonare il progetto di Costituzione ripiegando sulla modifica del Trattato istitutivo della Comunità europea e del Trattato di Maastricht e di integrare nel quadro complessivo che ne scaturì i principi sanciti dalla Carta di Nizza⁹ e dalla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo¹⁰. A ciò si provvede con il Trattato firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007¹¹, che riconosce l'intangibilità delle "tradizioni costituzionali comuni" e "dei principi di struttura dei singoli ordinamenti costituzionali", ma impone all'Unione di rispettare i principi costituzionali fondamentali degli Stati membri legittimando l'operatività, anche nella materia tributaria, dei cosiddetti "controlimiti"¹². In questo modo le competenze dell'Unione sono state notevolmente

⁸ Osservava, tuttavia, M. PANEBIANCO, *Il futuro del sovranismo: Stato globale, Stato neocostituzionale, Stato ricodificatore*, in *KorEuropa*, 2018, n. 13, p.32, <https://koretest.com/index.php/it/indici-koreuropa/numero-13>, che "il sistema dell'armonizzazione legislativa europea, tende ad allargarsi, senza distinzione di settori fra materie statuali e rapporti civili" e, dunque, lo Stato nazionale, in specie quello appartenente all'UE, appare "nel ruolo di co-legislatore globale, ovvero di compartecipe della legislazione al livello dell'intera comunità internazionale degli Stati" (ivi, p. 2).

⁹ La Carta è stata elaborata da una Convenzione composta da un rappresentante di ogni paese dell'UE e da un rappresentante della Commissione europea, nonché da membri del Parlamento europeo e dei Parlamenti nazionali. Fu proclamata ufficialmente a Nizza il 7 dicembre 2000 dal Parlamento europeo, dal Consiglio e dalla Commissione. Dopo le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, l'art. 6.1 del Trattato sull'Unione Europea (TUE) prevede che "l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati". Inoltre, la Dichiarazione n. 1 al TUE stabilisce che La Carta "ha forza giuridicamente vincolante".

¹⁰ L'art. 6.2 del TUE stabilisce che "l'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali".

¹¹ Sulla posizione assunta dal Trattato di Lisbona nella ripresa del cammino della costruzione europea cfr. AICCRE (Federazione regionale del Lazio), *Verso le elezioni europee del 2009. Una costituzione federale per l'Unione Europea*, Quaderni europei, n. 4 (Roma, 2008).

¹² Su questo tema si veda A. RUGGERI, *Trattato costituzionale, europeizzazione dei "controlimiti" e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici)*, in www.forumcostituzionale.it/site/index3.php?option=content&task=view&id=223; A. Celotto, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo?*, in www.forumcostituzionale.it/site/index3.php?option=com_content&task=view&id=109&Itemid=82; G. CAPONI – V. CAPUOZZO – I. DEL VECCHIO – A. SIMONETTI, *Omogeneità costituzionale europea e identità nazionali: un processo di integrazione circolare tra valori costituzionali europei e teoria dei controlimiti*, in *Federalismi.it*, n. 24/2014, p. 2. G. DI FEDERICO, *La "saga Taricco": il funzionalismo alla prova dei controlimiti (e viceversa)*, in *Federalismi.it*, n. 11/2018. Partendo dal riconoscimento dell'Unione Europea come una "comunità di costituzioni", F. GALLO, *La concorrenza fra il diritto nazionale e il diritto europeo (UE e CEDU) nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Giur. Comm.*, 2015, I, 255, non ritiene possibile affidare "ad un unico organo giurisdizionale comunitario la delicata opera di raccordo tra i diversi ordinamenti" ritenendo, invece, che "ciascuna Corte nazionale – pur riconoscendo alla Corte di giustizia la competenza ad assicurare l'interpretazione uniforme del diritto dell'Unione – mantenga un proprio intangibile ambito di intervento" (ivi, p. 265). L'illustre Autore ha avuto modo di precisare successivamente che "a fronte dei principi costituzionali tributari – propri degli Stati nazionali – (...) si pongono infatti nell'ordinamento comunitario altri principi fiscali aventi diversa ratio", soggiungendo che i sistemi tributari nazionali "non possono essere 'toccati' nella loro essenza e nelle loro 'rationes', ma

ridimensionate rispetto alle previsioni del Trattato di Costituzione per l'Europa, impedendo di far compiere all'ordinamento europeo alcuni importanti passi in avanti, quanto meno nella legittimazione democratica del potere normativo derivato¹³. Peraltro, anche il Trattato di Costituzione per l'Europa avrebbe mantenuto la regola dell'unanimità in tutti i settori di politica fiscale, ad esclusione delle questioni amministrative che hanno a che fare con la prevenzione della frode fiscale¹⁴.

2. La “rivoluzione fiscale” del terzo millennio (stato dell'arte)

All'inizio di questo millennio, mentre l'Unione europea era sempre più impegnata nella salvaguardia dei principi fondamentali di circolazione, continuamente sottoposti agli attacchi della concorrenza fiscale degli Stati membri¹⁵, l'OCSE iniziava a riflettere sull'esigenza di potenziare nei contenuti ed estendere nella copertura territoriale la rete degli accordi internazionali in materia di cooperazione fiscale e di

solo armonizzati e coordinati in applicazione dei principi costituzionali di sussidiarietà e proporzionalità” (F.GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, in *Giur. Comm.*, 2020, n. 4, I, p. 667, p. 2).

¹³ Nel Trattato di Costituzione per l'Europa si disciplinavano i seguenti atti normativi: Legge europea (adottata congiuntamente dal Parlamento e dal Consiglio); Legge quadro europea (adottata congiuntamente dal Parlamento e dal Consiglio); Regolamento europeo (atto non legislativo di portata generale adottato dal Consiglio e dalla Commissione); Decisione (atto non legislativo obbligatorio per i suoi destinatari, adottato dal Consiglio e dalla Commissione); Raccomandazioni e pareri (come nella stesura originaria, atti di orientamento, non vincolanti per i destinatari, adottati dal Consiglio e dalla Commissione).

La nuova definizione di competenze avrebbe posto fine alla confusione di ruoli tra Commissione, Consiglio e Parlamento che tuttora il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea risolve a vantaggio del Consiglio, il quale, come titolare tanto di funzioni legislative quanto di funzioni esecutive, ha largamente approfittato di questa ambiguità, avvalendosi dell'avallo della Corte di giustizia per “forzare la mano” agli Stati membri con il meccanismo della “supremazia” e degli “effetti diretti”.

Per una completa disamina della situazione creatasi dopo la firma del Trattato di Lisbona cfr. P. BIRKINSHAW – M. VARNEY (eds.), *The European Union Legal Order after Lisbon* (Wolters Kluwer, 2010).

¹⁴ Articolo III-63 del Trattato di Costituzione Europea stabilisce che, “qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, constati che misure relative all'imposta sul reddito delle società riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, adotta, a maggioranza qualificata, una legge o una legge quadro europea che stabilisce tali misure, sempre che esse siano necessarie per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”.

La norma, pur prevedendo una possibilità di deroga al principio dell'unanimità, aveva una portata molto ristretta. Innanzitutto, si limitava agli aspetti procedurali dell'imposizione. In secondo luogo, si riferiva ai soli casi di cooperazione relativi all'imposta sul reddito delle società, escluso ogni altro tributo. Oltretutto, con specifico riguardo alle procedure decisionali, l'articolo III-63 realizzava un sottile compromesso tra unanimità e maggioranza qualificata, restando fortemente orientato più verso la prima che verso la seconda, in quanto la decisione di adottare “una legge o una legge quadro europea” a maggioranza qualificata poteva essere assunta soltanto con voto unanime del Consiglio.

¹⁵ Su questo tema cfr. W. SCHON (Ed.), *Tax competition in Europe* (IBFD, 2003). Più recentemente in argomento P. BORIA, *L'ordine internazionale della concorrenza fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2019, n. 2, p. 7, ove si segnala (ivi, p. 30) che negli ultimi anni è emersa “l'idea che gli Stati debbono cooperare per raggiungere obiettivi comuni di sviluppo, economici e sociali, anche limitando, almeno parzialmente, la propria sovranità tributaria”. Per una autorevole e aggiornata disamina dell'istituto cfr., altresì, P. BORIA (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati* (Wolter Kluwers, Milano, 2018).

Per l'esame in dettaglio della giurisprudenza della Corte di giustizia UE in materia di cause di giustificazione delle deroghe al divieto di discriminazione fiscale (che si caratterizzano per introdurre negli ordinamenti nazionali trattamenti fiscali di favore) cfr. M.R. SIDOTI, *European Freedom of movement and income taxation: the use of the rule of reason in the assessment of the compatibility of the grounds for justification of tax discrimination*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1/2018.

scambio di informazioni, che aveva già dato evidenti segni di cedimento¹⁶, proponendo nuovi strumenti mirati a dare soluzione alle criticità riscontrate.

A questo scopo, nell'aprile del 2002¹⁷ il *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'OCSE approvò, con l'adesione delle rappresentative di undici Stati e centri finanziari non membri¹⁸, un modello di accordo finalizzato a favorire la cooperazione internazionale nella materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni¹⁹.

L'adesione all'Accordo da parte di un elevato numero di Stati non aderenti all'OCSE rappresenta un importante passo in avanti della politica di avvicinamento che gli Stati occidentali hanno intrapreso nei confronti dei paradisi fiscali considerati “non cooperanti”. Esso, infatti, è direttamente rivolto a realizzare gli obiettivi stabiliti dall'OCSE, per il quale uno degli strumenti per contrastare gli Stati e territori che pongono in essere pratiche fiscali dannose è l'introduzione di un efficace sistema di scambio di informazioni con queste giurisdizioni²⁰.

Ma è stato il decennio appena trascorso ad aver portato nella materia fiscale un fermento ideologico che ha condotto ad una serie di radicali innovazioni in termini di trasparenza e collaborazione tra Stati, avviate in ambito OCSE e immediatamente recepite dall'Unione Europea²¹.

Il punto di partenza di questo nuovo indirizzo può essere individuato nei lavori del G-8 dell'Aquila del 2009, al termine dei quali gli Stati partecipanti giunsero all'approvazione di una serie di *Global Legal*

¹⁶ L'attacco dell'11 settembre 2001 alle *Twin Towers* di New York e alla sede del Pentagono dimostrò come attraverso le smagliature di quella rete l'organizzazione di terroristi che prepararono l'azione poté circolare liberamente negli Stati Uniti per diversi anni, studiare il piano, organizzarsi e metterlo a segno. L'assenza di informazioni su quei movimenti metteva in crisi i principi dello stesso mondo occidentale globalizzato, basati sul concetto popperiano della società aperta. K. POPPER, *La Società aperta e i suoi nemici – Vol. 1* (Londra, 1945).

¹⁷ Soltanto sette mesi dopo l'attentato dell'11 settembre 2001.

¹⁸ Come esposto nel Rapporto di aggiornamento che l'OCSE ha pubblicato il 4 febbraio 2004, al nucleo originario degli undici Stati aderenti se ne sono aggiunti fino a tutto il 31 dicembre 2003 altri ventidue.

¹⁹ In tema cfr. P. SELICATO, *Il Modello di convenzione Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1/2004, p. 11. I testi integrali dell'Accordo ed il relativo commentario ufficiale sono reperibili sul sito <http://www.oecd.org>.

²⁰ Questo indirizzo era già emerso dal Rapporto OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, (Parigi, gennaio 1998), a cui fecero seguito in breve altri due Rapporti: OCSE, *Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (Parigi, 2000); OCSE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report* (Parigi, 2001). Su questa evoluzione cfr. FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *La lotta dell'OCSE alla concorrenza fiscale dannosa dopo il rapporto del 2001: lo stato dell'arte e i possibili sviluppi*, Documento n. 4 del 28 gennaio 2002.

²¹ Su questo rinnovato clima di collaborazione si veda P. SELICATO, *Trasparenza e collaborazione nell'accertamento (verso un diritto tributario globale?)*, in IPSOA Quotidiano, 13 maggio 2016. In generale, P. SELICATO, *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale*, in *Econ. It.*, 2020, n. 1., p. 193. per una disamina critica delle linee di evoluzione delle politiche dell'OCSE nel contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e alla doppia non-imposizione cfr. P. SELICATO, *The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non taxation (extended version)*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. Unico/2015, p. 33-63.

Standard consistenti in dodici raccomandazioni fondate sul presupposto per cui un'economia forte, giusta e sana debba poggiare le sue fondamenta sui valori della probità, dell'integrità e della trasparenza²².

Il processo di unificazione ha continuato a svilupparsi negli anni successivi con la pubblicazione, da parte dell'OCSE, delle Linee Guida sul contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e alla doppia non-imposizione, fino a raggiungere l'apice nel 2013 con l'avvio del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), ultimato nel 2015, che ha posto le basi di una completa revisione del diritto internazionale tributario fino ad allora in vigore²³.

Ciò che assume maggiore interesse in questa sede è il fatto che il Progetto BEPS (al quale l'Unione Europea aveva aderito in modo autonomo rispetto ai propri Stati membri condividendone i presupposti e gli obiettivi) ha affidato il proprio intervento ad un modello giuridico basato sul multilateralismo, adottando uno strumento del tutto nuovo per ottenere la contemporanea modifica delle esistenti convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione conformi al Modello OCSE²⁴. Questa scelta ha modificato così drasticamente la prassi precedente da essere giudicata addirittura "rivoluzionaria"²⁵.

Fino ad allora, invero, ogni Stato aveva sempre concluso accordi in via bilaterale mantenendo (sia pure all'interno di uno schema di convenzione comune) il controllo della sovranità fiscale. Ciò aveva portato, nel corso del tempo, a realizzare una rete piuttosto ampia e diversificata di convenzioni nella quale si annidavano le più svariate forme di pianificazione fiscale aggressiva. Per superare rapidamente tale situazione, l'OCSE ha previsto nell'Action 15 del Progetto BEPS²⁶ un accordo multilaterale (la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* o anche "MLI") che, una volta firmato da uno Stato, avrebbe modificato contestualmente tutte le convenzioni bilaterali dal medesimo adottate con gli altri Stati. E così, reciprocamente, per ciascuno degli Stati firmatari. Questo

²² Si veda in proposito <https://www.oecd.org/general/whyglobalstandardforastrongercleanerfaireconomy.htm>, secondo P. BORIA, *L'ordine internazionale ...*, cit., p. 24, il Progetto BEPS ha portato per la prima volta alla definizione di "un modello giuridico comune su base internazionale per la disciplina delle attività delle multinazionali".

²³ OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

²⁴ Benché la matrice fosse comune, le singole convenzioni in essere (più di duemila in tutto il mondo) presentavano notevoli differenze (tra l'altro, sulle aliquote delle ritenute applicabili ai redditi in uscita da uno Stato contraente, sulle regole di localizzazione di alcuni redditi, sulle norme in materia di scambio di informazione). Sul Modello OCSE cfr. V. UCKMAR, *Trattati internazionali in materia tributaria*, in A. AMATUCCI (dir.), *Trattato di diritto tributario, Annuario* (CEDAM, Padova, 2001), p. 401.

²⁵ Per questo ordine di valutazioni cfr. J. MALHERBE – C.P. TELLO – M.A. GRAU RUIZ, *La revolución fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP* (ICDT, Bogotá, 2015). Sull'approccio multilaterale seguito dal progetto BEPS cfr., in particolare, J. MALHERBE, *A New Tax Treaty for a new world. The Multilateral Convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2/2018, p. 9. Queste riflessioni vengono riprese da P. SELICATO, *The notion of tax ...*, cit.

²⁶ OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project* (OECD, Paris, 2015), <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

modo di procedere ha consentito di risparmiare migliaia di negoziati, con evidente incremento sia in termini di tempo sia in termini di efficienza ed equità complessiva dello strumento.

3. Le “fughe” di alcuni Stati dall’area del diritto tributario globale (passato e presente)

Il progressivo rafforzamento del descritto processo di multilateralizzazione del diritto internazionale tributario ha subito una significativa battuta d’arresto quando gli Stati Uniti d’America, dopo aver promosso essi stessi la realizzazione del Progetto BEPS, si sono rifiutati di sottoscrivere il MLI (*Multilateral Instrument*), che pure ne costituisce l’asse portante²⁷, comprimendo notevolmente gli effetti positivi del processo di costruzione di una fiscalità globale avviato con il Progetto BEPS, incoraggiando (se non addirittura sollecitando) molti altri Stati a porre in essere analogo rifiuto e (cosa ancor più grave) alimentando l’idea che la fuga dall’area comune dei sistemi giuridici sovranazionali è sempre possibile.

Contemporaneamente, nelle tornate elettorali indette nel corso del 2017 in molti Paesi europei le posizioni antieuropeiste hanno raccolto consensi via via maggiori da parte di movimenti e partiti che hanno fatto dell’ascesa della destra nazionalista un esempio da seguire.

L’emergenza epidemiologica ha ulteriormente rafforzato la tendenza alla chiusura all’ambito nazionale o, addirittura, regionale, della portata degli interventi legislativi di carattere straordinario, nati numerosi in un contesto di dichiarata eccezionalità, caratterizzati da elevata frammentazione ed evidente asistematicità e in aperto conflitto con la legislazione ordinaria temporaneamente sospesa²⁸.

Come è stato recentemente osservato, la “persistente vitalità dello Stato” è il dato che forse la crisi epidemiologica meglio ha messo in luce: dello Stato nazione però, “con il suo armamentario nazionalistico, che opera nell’ordinario banalmente, quasi cancellando le sue tracce, ma che riappare con evidenza innanzi ad una crisi che richiede di mobilitare risorse e senso di solidarietà”²⁹.

²⁷ Il rifiuto è stato opposto in coerenza con il generale drastico cambiamento nelle politiche internazionali degli U.S.A. imposto da Donald Trump fin dall’inizio del suo mandato all’insegna dello slogan “*America First*”. Peraltro, alla data del 13 maggio 2020, 94 Stati hanno sottoscritto la MLI: per una verifica cfr. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>. Gli Stati che risultano aver aderito al *BEPS Inclusive Framework* al 31 dicembre 2019 sono invece 137, come si desume da <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Per una severa critica alla nuova politica fiscale degli U.S.A., caratterizzata in ambito internazionale dalla chiusura nei confronti degli *outbound investments* dei contribuenti residenti, cfr. D. ROSENBLOOM, *U.S. Tax Policy and cross-border investments in 2019: the general picture*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1/2019, p. 7.

²⁸ Su questi aspetti sia di conforto S. STAIANO, *Né modello né sistema. La produzione del diritto al cospetto della pandemia*, in S. STAIANO (a cura di), *Nel ventesimo anno del terzo millennio. Sistemi politici, istituzioni economiche e produzione del diritto al cospetto della pandemia da Covid-19*, (Editoriale Scientifica, Napoli, 2020), p. 11, ove si conclude (ivi, p. 44) con l’esortazione (pur velata dalla rassegnata certezza dell’insuccesso) a trarre profitto dall’infelice esperienza della legislazione emergenziale per “mettere mano alla grande legislazione ordinaria” in modo tale da ricondurre l’intero ordinamento all’interno di un sistematico quadro organico.

²⁹ Così G. FERRAIUOLO, *Nazionalismo banale e livelli di governo dell’emergenza*, in S. STAIANO (a cura di), *Nel ventesimo anno ...*, cit., p. 113, ed ivi, sul punto, p. 142-143, ove riferimenti critici all’ “eccesso di ruolo” dei Presidenti di Regione.

Limitando l'osservazione all'ambito europeo, si può constatare che, in questa complessa fase di evoluzione del quadro geopolitico globale, anche la fiscalità ha subito una spinta verso il recupero da parte di molti Stati di vaste aree di quella sovranità nazionale che, in precedenza, aveva formato oggetto di una sempre più ampia delega alle istituzioni sovranazionali di competenze in materia di tributi. Tra i molteplici segnali che vanno in questa direzione non sono trascurabili quelli desumibili dall'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea e dalla perdurante (se non anche rinvigorita) prassi della concorrenza fiscale dannosa da parte di alcuni Stati membri.

3.a) La "Brexit":

La c.d. Brexit, sancita dal *referendum* tenutosi nel Regno Unito il 23 giugno 2016, è più che mai rappresentativa di queste spinte centrifughe. Ad onor del vero, sebbene sia stata decisa in un modo alquanto anomalo, ed approvata dal voto popolare con una risicata maggioranza³⁰, l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea è stata preceduta da importanti segnali che lasciavano intravedere già da tempo la posizione di distacco mantenuta dal Regno Unito nei confronti del processo di integrazione (e, anzi, c'è chi sostiene che fin dal momento della sua adesione all'Unione Europea, in Regno Unito aveva mantenuto un atteggiamento guardingo, sempre proteso alla difesa dell'interesse nazionale³¹).

Alcuni di questi segnali hanno avuto un impatto notevole sul funzionamento del sistema economico-finanziario e fiscale dell'Unione limitandone fortemente il completamento³². Per citare alcuni significativi esempi a riguardo, basti pensare alla mancata adesione del Regno Unito al Fiscal Compact del 2012 che ha permesso all'Inghilterra di mantenere intatto il proprio potere in materia di bilancio e di politica monetaria. E, ancora, l'ottenimento su pretesa di Margaret Thatcher nel 1984 del diritto al *rebate*, vale a dire la restituzione di una parte dei contributi versati alla UE³³. Non si può non notare, peraltro, come con l'ingresso nella Comunità europea il Regno Unito aveva di converso acquisito un consistente patrimonio giuridico in termini di principi fondamentali in materia fiscale: si va dal recepimento della disciplina dei Trattati alle numerose e importanti decisioni pronunciate dalla Corte di giustizia su casi

³⁰ Il referendum consultivo sulla permanenza del Regno Unito nell'Unione europea del 23 giugno 2016 si è concluso con un voto favorevole all'uscita per il 51,9%, contro il 48,1% che ha votato per rimanere nell'Unione. Il voto ha anche evidenziato l'esistenza di una profonda spaccatura tra le nazioni del Regno Unito, con Inghilterra (73%) e Galles (71%) favorevoli ad uscire dalla UE e Scozia (67,2%) e Irlanda del Nord (62,6%) che hanno votato per rimanervi.

³¹ Cfr. P. SELICATO, *Le conseguenze fiscali dell'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea (prime valutazioni)*, in *Federalismi.it.*, n. 16/2016, 9 agosto 2017, ed ivi p. 2, ove si segnala il rapporto, spesso controverso, che Londra ha sempre mantenuto con l'Unione europea, anche dopo la sua adesione ai Trattati e che, in estrema sintesi, potrebbe dirsi governato dalla regola "yes, but ...".

³² Per questa opinione cfr. P. SELICATO, *Brexit e fisco: i possibili scenari*, in *Federalismi.it*, 2018, p. 15.

³³ Su questi aspetti e, più in generale, sulla storia della difficile convivenza tra Regno Unito e Unione Europea, cfr. F. SAVASTANO, *Uscire dall'Unione Europea (Brexit e il diritto di recedere dai trattati)* (Torino, 2019), in part. p. 7-45.

riguardanti quello Stato. Un patrimonio che molto probabilmente è destinato a perdersi o comunque a non essere più arricchito³⁴.

Certamente, *Brexit* impone all’Inghilterra di porre fine a questo processo di “convergenza attiva” affidato agli interventi di integrazione positiva e negativa dell’ordinamento nazionale imposti dagli atti delle istituzioni europee. Ma resta comunque quella “convergenza passiva”, derivante dall’avvicinamento spontaneo delle legislazioni indotta dalle forze di mercato³⁵ che, sicuramente, avrà ripercussioni anche nel campo della c.d. concorrenza fiscale³⁶. Ovviamente, non è da escludere l’ipotesi che il Regno Unito, una volta uscito dalla UE, si senta libero (come in effetti sarebbe)³⁷ di adottare norme fiscali svincolate dal rispetto dei principi del mercato unico e delle libertà fondamentali di circolazione codificati nei trattati europei³⁸. In tal senso, il timore è che si concretizzi il rischio che anche l’Inghilterra diventi una delle tante aree a fiscalità privilegiata (e non sarebbe l’unica), situate ai confini dell’Unione Europea³⁹.

3.b) La concorrenza fiscale intra UE:

Quando nel contesto europeo si fa riferimento alla concorrenza fiscale, appare paradossale che proprio nell’Unione Europea (o a stretto ridosso della stessa), un’area di libero scambio, in cui i capitali sono liberi di muoversi ed in cui, per evitare distorsioni alla concorrenza, gli aiuti a imprese in difficoltà sono soggetti ad un rigoroso regime autorizzativo da parte della Commissione Europea, esistano ordinamenti o regimi

³⁴ P. SELICATO, *Brexit e fisco ...*, cit., p. 16, ove si evidenzia che il Regno Unito chiude il bilancio di circa quarant’anni di permanenza nell’Unione europea con un saldo senz’altro positivo non tanto (e non solo) in termini contabili quanto in termini di effetti sull’ordinamento giuridico nazionale, almeno con riferimento al settore fiscale.

³⁵ La condivisibile osservazione è di S. CIPOLLINA, *Appunti sui profili fiscali della Brexit*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2017, I, p. 125 ed ivi, sul punto, p. 135, alla quale si rinvia anche per le definizioni di convergenza “attiva” e “passiva”.

³⁶ In questa materia non sembra verosimile che il Regno Unito, per quanto appena osservato sulla sua adesione al Progetto BEPS e, comunque, per la sua appartenenza all’OCSE, assuma posizioni oltranziste ma non si può escludere che ciò possa accadere, almeno con riferimento a singoli aspetti. Più ottimista nell’escludere tale possibilità appare invece S. CIPOLLINA, *Appunti ...*, cit., p. 135.

³⁷ E come anche ha dimostrato di esserlo in passato. In tema cfr. KPMG, *UK Tax Competitiveness Survey 2008: Riding the Storm*, ove si sottolineava che il Regno Unito, nel 2008, “has maintained its position as the fourth most competitive tax regime, behind Ireland, the Netherlands and Luxembourg – all of whom actively use their tax systems to attract investment” e che il nuovo regime di tassazione dei redditi esteri (tra cui, in particolare, l’esenzione dei dividendi prodotti all’estero) poteva presentare notevoli opportunità, “depending on an individual company’s intragroup financial arrangements”.

³⁸ Di interesse a questo proposito è il *Briefing Paper* della House of Commons Library N. 08133 dell’8 novembre 2017, *The European Union (Withdrawal) Bill: Supremacy and the Court of Justice*, by J. Simson Caird, nel quale si rammenta che “a central aim of legislating for Brexit is to ensure that UK institutions have the final say over the laws that apply in the UK”, giustificando tale affermazione con il fatto che “During the referendum campaign in 2016, the successful Vote Leave campaign argued that the CJEU ‘overruled UK law’ and that the principle of the supremacy of EU law ‘stops the British public from being able to vote out those who make our laws’” (ivi, p. 3).

³⁹ L’aggressività della concorrenza fiscale del Regno Unito e di altri Stati europei è stata posta in risalto dalla stampa specializzata in concomitanza con l’acceso dibattito sprigionatosi in Europa a seguito delle richieste (soprattutto italiane) di attivare aiuti finanziari europei per contrastare l’emergenza COVID-19, che con hanno visto tra i principali oppositori proprio gli Stati (*in primis*, i Paesi Bassi) che, nel corso degli anni, hanno contribuito con le loro pratiche concorrenziali ad erodere la capacità fiscale degli Stati maggiormente colpiti dall’epidemia. In questa direzione si sono espressi R. GALULLO – A. MINCUZZI, *Olanda, quei paradisi fiscali dietro il rigore dei conti pubblici*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 aprile 2020; A. GALIMBERTI, *Il dumping fiscale interno soffoca l’Europa*, in *Il sole 24 ore*, 1° maggio 2020; F. SARACENO – T. FACCIO, *Danni e costi reputazionali dei paradisi fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 maggio 2020.

che gli studiosi non esiterebbero a definire “paradisi fiscali”⁴⁰. Eppure, i vantaggiosi schemi di tassazione che alcune nazioni (anche all’interno dell’Unione Europea) offrono alle multinazionali si traducono, inevitabilmente, in una indebita riduzione della base imponibile di altre nazioni, attraverso lo spostamento dei profitti verso sistemi con un più ridotto livello del prelievo che falsa la concorrenza all’interno del mercato unico⁴¹.

Il fenomeno, tornato con prepotenza alla ribalta nel dibattito sulla copertura delle spese straordinarie che gli Stati Membri stanno affrontando per uscire dall’emergenza sanitaria, ha origini alquanto remote e viene tollerato da qualche decennio perché la competizione fiscale, ancorché indebita, è stata essenziale allo sviluppo della globalizzazione finanziaria, ma resta pur sempre insostenibile e ingiusta perché sottrae risorse alle finanze pubbliche di quei paesi come l’Italia cui, nello stesso tempo, si chiede rigore finanziario e tagli ai servizi essenziali.

La concorrenza fiscale dannosa si basa sull’utilizzo della leva tributaria in una dimensione distorsiva rispetto alle normali logiche del mercato⁴². In specie, la “slealtà” della concorrenza fiscale è ricondotta ad una detassazione selettiva e non generalizzata, rivolta cioè solo ad alcune tipologie di attività economiche (spesso con riguardo al settore finanziario), proprio al fine di favorire la localizzazione (anche solo formale) di alcune imprese multinazionali e non per promuovere una crescita effettiva del sistema produttivo⁴³.

Molto recentemente, è stato calcolato⁴⁴ che, per circa la metà, l’utile ante imposte delle prime 25 multinazionali al mondo del web e del *software* (con fatturato superiore agli 8 miliardi di euro), è tassato in nazioni a fiscalità privilegiata, con un risparmio fiscale cumulato nel periodo 2014-2018 di oltre 49

⁴⁰ Sulle connessioni tra concorrenza fiscale degli Stati membri e disciplina europea in materia di aiuti di Stato cfr. F. ROCCATAGLIATA, *International Tax Competition: the Code of Conduct for Business Taxation, a Limit to the Taxing Powers of the States and its Connections to the Community Rules on State aid*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2/2006, p. 11. Per il significato di questa definizione cfr. P. SELICATO, *Paradiso fiscale*, in S. Patti (Dir.), *Il Diritto*, Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore (Milano, 2007), p. 636-640.

⁴¹ Ne era ben consapevole M. MONTI, *Una nuova strategia per il mercato unico. Al servizio dell’economia e della società europea*, Rapporto al presidente della Commissione Europea, 9 maggio 2010, che (ivi, p. 86) faceva appello all’esigenza di “studiare misure di coordinamento fiscale che attenuerebbero le differenze – fonti di distorsioni o di incentivi all’evasione fiscale – nel rispetto della sovranità fiscale”, individuando tra i settori maggiormente meritevoli di un intervento quello delle imposte sulle società (ivi, p. 87). Per una visione altrettanto critica e preoccupata si veda, altresì, S. BIASCO, *I danni della concorrenza fiscale in Europa*, in *Rass. Trib.*, 2015, n. 1, p.119, ove si lamenta che “da metà degli anni novanta è apparso evidente che le azioni elaborate dall’OCSE “non sarebbero state credibili se gli Stati membri dell’UE non si fossero seriamente impegnati a rimuovere i regimi particolaristici presenti nei loro stessi sistemi tributari” e che negli Stati Membri permangono “nicchie protette dalla legge” e “angoli oscuri” da cui le imprese possono trarre vantaggio (ivi, p. 122-123), mente sarebbe necessario un “gran disegno” che preveda anche “l’armonizzazione dell’aliquota della *corporation tax*”.

⁴² P. BORIA, *L’ordine internazionale ...*, cit., p. 13.

⁴³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo* (Milano 2017), p. 268 ss. in argomento cfr. altresì F. PEPE, “*Concorrenza fiscale dannosa*” e tax rulings: l’uso “strategico” dell’arm’s length principle nella disciplina europea sugli aiuti di Stato e l’imprevista (?) “egemonia” della Commissione europea nell’area della fiscalità internazionale, in *Federalismi.it*, n. 5/2018, 28 febbraio 2018.

⁴⁴ MEDIOBANCA – AREA STUDI, *I giganti del web soft software & web companies (2014-2018)* (Milano, 2019).



miliardi di euro. Nel 2018, le 14 filiali delle multinazionali del *web-soft* presenti in Italia e di cui sono disponibili i bilanci, hanno ottenuto un fatturato complessivo di 2,4 miliardi di euro e hanno pagato tasse per 64 milioni. Il *tax rate* effettivo medio di queste multinazionali è del 33%, ma il loro giro d'affari in Italia è ben più ampio poiché la sua gran parte è localizzata all'estero. In Italia, secondo la stessa ricerca, rimane solo il 14% della liquidità totale delle società considerate, mentre attraverso il sistema di *cash pooling* (che consente di trasferire risorse da una società all'altra all'interno del medesimo gruppo) l'84,7% va a confluire in altri Paesi europei a fiscalità agevolata: Paesi Bassi, Lussemburgo e Irlanda sono tra le principali destinazioni.

Secondo alcune stime⁴⁵, nel solo 2015 circa 600 miliardi di dollari di profitti esteri delle imprese multinazionali sono stati trasferiti in paradisi fiscali e circa l'80% degli utili trasferiti dai paesi dell'UE è finito in Paesi a bassa fiscalità della stessa UE, principalmente in Irlanda, Lussemburgo e Paesi Bassi. Ciò si è tradotto in una riduzione del 20% del gettito da imposte sulle società nelle nazioni europee che non sono paradisi fiscali, tra cui l'Italia.

L'erosione della base imponibile dei paesi che, come l'Italia, non prevedono una tassazione agevolata è ad oggi molto consistente. Si stima⁴⁶ che, a causa dell'elusione delle multinazionali, solo nel 2015, Francia, Spagna, Italia e Germania abbiano perso complessivamente circa 35,1 miliardi di euro di entrate fiscali. Per ciascuno di questi Paesi le somme sarebbero state sufficienti per moltiplicare gli aiuti allo sviluppo per la salute per 35, o per reinvestire nei sistemi sanitari nazionali, riducendo i pagamenti delle famiglie per l'assistenza sanitaria tra il 12,4% e il 28,3%. Secondo questi studi, Cipro, Irlanda, Lussemburgo, Malta e Paesi Bassi dovrebbero essere definiti paradisi fiscali, anche se sono Stati membri dell'Unione europea. Sulle stesse conclusioni convergono in molti⁴⁷, osservando che, ogni anno, Lussemburgo, Paesi Bassi e Regno Unito, oltre alla Svizzera, dirotterebbero dagli altri Stati dell'Unione Europea oltre 27 miliardi di base imponibile grazie ai loro regimi fiscali di favore, a danno degli altri stati "non opportunisti". Tale denaro, proverrebbe prevalentemente dalle grandi multinazionali statunitensi e dai giganti del Web.

Dunque, molti Stati europei utilizzano le loro legislazioni per offrire alle imprese opportunità di risparmio fiscale in modo apertamente contrario alle regole del mercato unico.

⁴⁵ T. TØRSLØV – L. WIER – G. ZUCMAN, *The Missing Profits of Nations* (NBER Working Paper 24701, 2018); ZUCMAN G., *La ricchezza nascosta delle nazioni. Indagine sui paradisi fiscali* (Torino, 2017).

⁴⁶ OXFAM, *Off the Hooks. How the EU is about to Whitewash the World's Worst Tax Heaven* (Oxfam International, March 2019).

⁴⁷ Manifesta lo stesso orientamento il Tax Justice Network (TJN), gruppo di pressione britannico di origine accademica, dichiaratamente non allineato, autofinanziato e oggi molto radicato in Europa. In tema cfr. TAX JUSTICE NETWORK, *Brass necks and boilerplate: How US multinationals treat UK requirements for tax strategy disclosure* (TJN, January 2019), in <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2019/02/Brassneck%20and%20boilerplate%20-%20Tax%20Justice%20Network%20-%202019.pdf>.

Tali indicazioni, tuttavia, non giungono affatto nuove. Già nella seconda metà degli anni Novanta, infatti, la Commissione Europea⁴⁸ aveva individuato il potenziale lesivo della concorrenza fiscale dannosa, approvando un “Codice di Condotta” con il quale si raccomandava a tutti gli Stati membri di adeguare la normativa nazionale⁴⁹ a principi di maggiore trasparenza, eliminando i possibili effetti distorsivi della tassazione⁵⁰. Successivamente al “Codice di Condotta”, fu nominato un gruppo di lavoro (il “Gruppo Primarolo”)⁵¹, che presentò un dettagliato rapporto finale dal quale è emersa la presenza all’interno dei sistemi fiscali dei singoli Stati membri di numerose misure in contrasto con il Codice⁵².

Il Rapporto, peraltro, presentava una serie di criticità strutturali che lo rendevano inadeguato a raggiungere l’obiettivo prefissato. In primo luogo, il fatto che la lista fosse deliberatamente “aperta” e, dunque, suscettibile di essere integrata, creava una condizione di incertezza in ordine alle misure fiscali nazionali da ritenere dannose”. In secondo luogo, esso non indicava (in aggiunta a quelli recati dal Codice) i criteri specifici da adottare per valutare i regimi fiscali nazionali sotto osservazione, elencando misure (la maggior parte di quelle esaminate) che non venivano qualificate come “dannosi”⁵³. In terzo luogo (ed è questo che più conta), il Codice di Condotta non aveva carattere vincolante ma la sua attuazione si basava su un impegno degli Stati membri, volontario e oggetto di valutazione *inter pares*. Sta di fatto che proprio in questi giorni la Commissione ha proposto l’introduzione di un nuovo pacchetto di misure in materia di tassazione delle società che comprende un piano di 25 diverse azioni dirette ad introdurre negli

⁴⁸ COMMISSIONE UE, *Documento sulla fiscalità nell’Unione europea*, COM (96) 487 def. 20/03/1996, (c.d. “Pacchetto Monti”), contenente una serie di proposte sull’impostazione di fondo della politica tributaria, indirizzate, in modo particolare, a porre nell’agenda politica degli Stati membri le misure finalizzate ad eliminare gli effetti distorsivi della competizione fiscale.

⁴⁹ Non introducendo nuove disposizioni di concorrenza fiscale dannosa (“*status quo*”) ed abrogando quelle di tale natura già vigenti (“smantellamento”).

⁵⁰ Il documento è stato approvato dal Consiglio ECOFIN nella riunione del 1° dicembre 1997 ed incluso nella Comunicazione della Commissione su *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell’Unione europea*, COM (97) 564.

⁵¹ Nella riunione del 9 marzo 1998, l’ECOFIN approvò le *Conclusioni del Consiglio riguardanti l’istituzione del gruppo “Codice di condotta” (tassazione delle imprese)* e nominava un gruppo di esperti, presieduto dalla signora Dawn Primarolo (*Paymaster General* britannica), con il compito di fissare le disposizioni fiscali alle quali il Codice si doveva applicare.

⁵² Il 28 febbraio 2000 La Commissione ha reso pubblica la lista delle misure fiscali nazionali che secondo il Rapporto Primarolo presentavano il carattere della “dannosità”. Si tratta di 66 misure, qualificate come “dannose” perché prevedevano un livello di tassazione significativamente più basso rispetto a quello in vigore nello stesso Stato membro. È interessante rilevare che, parallelamente al lavoro portato avanti in sede UE, anche l’OCSE perveniva alle medesime conclusioni nel suo Rapporto di aggiornamento del giugno 2000. Cfr. in tal senso OCSE, *Towards Global Tax Co-operation ...*, cit., che identifica 47 regimi fiscali all’interno dei paesi OCSE che sono “potenzialmente dannosi” e 35 “paradisi fiscali”. La lista OCSE comprende anche i regimi di alcuni Paesi europei (ad esempio, i centri di coordinamento belgi e i centri di servizi finanziari internazionali irlandesi).

⁵³ Per questo ordine di critiche cfr. F. SPINOSO, “*Società holding*” comunitarie e “*Rapporto Primarolo*”: valutazioni critiche, in *Corr. Trib.*, n. 17, 2001, p. 1267. In argomento cfr. altresì: F. SPINOSO, *Ancora su “società holding” comunitarie e “Rapporto Primarolo”*, *ivi*, n. 18, p. 1327; S. MAYR, *Dumping fiscale nella comunità europea*, *ivi*, n. 30, 1997, p. 2204; P. VALENTE – G. ROLLE, *Brevi note sul rapporto del “Gruppo Primarolo” in materia di concorrenza fiscale dannosa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, III, p. 215.

Stati Membri una fiscalità più semplice, più equa e più moderna, l'ulteriore estensione delle norme in materia di cooperazione amministrativa (DAC-7) e una riforma del Codice di Condotta che affronti le questioni relative alla concorrenza fiscale dannosa e contrasti le pratiche fiscali dannose all'interno dell'Unione⁵⁴.

A vent'anni dalla elaborazione di quel rapporto, dunque, il problema non appare ancora superato, a causa delle forti resistenze degli Stati che, avvalendosi del “diritto di veto” fanno uso spregiudicato di tali misure e non si astengono dalla loro applicazione se non quando la Corte di Giustizia lo stabilisce con una sua sentenza⁵⁵.

4. Durante e dopo l'emergenza: si rafforzano le sovranità fiscali nazionali. La “deglobalizzazione” è anche fiscale?

Già prima che intervenissero le evidenti difficoltà economiche generate dall'emergenza sanitaria, Christine Lagarde, nel suo primo intervento in qualità di nuovo Presidente della Banca Centrale Europea all'*European Banking Congress* a Francoforte⁵⁶, ha confermato il suo impegno a proseguire le politiche di *Quantitative Easing* avviate dall'Istituto sotto la gestione di Mario Draghi⁵⁷.

Lagarde nel suo discorso ha sostenuto che la politica monetaria potrebbe raggiungere il suo obiettivo più rapidamente e con meno effetti collaterali se altre politiche sostenessero la crescita al suo fianco. È interessante evidenziare che la Presidente indica come soluzione al famoso “paradosso della parsimonia” proprio le istituzioni europee. Lagarde, pur riconoscendo che un'unione monetaria focalizzata troppo sulla condivisione del rischio può spingere a un eccesso di *moral hazard*, osserva poi che dare la priorità alla sola riduzione del rischio può portare al problema opposto con un eccesso di risparmio e una crescita fragile. Quindi, secondo Lagarde, completare l'Unione economica e monetaria significa trovare il giusto compromesso tra l'esigenza di offrire una protezione sufficiente contro il pericolo della caduta dei

⁵⁴ EUROPEAN COMMISSION, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, on Tax Good Governance in the EU and beyond*, COM(2020) 313 final, 15 July 2020.

⁵⁵ La rimessione alla Corte europea di questioni attinenti alla compatibilità con il diritto unionale di misure fiscali nazionali di concorrenza fiscale dannosa è stata possibile a seguito dell'assimilazione di tali misure agli aiuti di Stato. Sul punto cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 280-281.

⁵⁶ EUROPEAN CENTRAL BANK, *Laudatory speech by Christine Lagarde, President of the ECB, for Dr Wolfgang Schäuble at the VdZ Publishers' Night* (Berlino, 4 Novembre 2019), in <https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2019/html/ecb.sp191104~bc0e09d455.en.html>.

⁵⁷ È ormai divenuto famoso il discorso, comunemente noto come “*whatever it takes*”, con il quale Mario Draghi il 23 luglio 2012 a Londra, immediatamente dopo la sua nomina a Presidente della BCE, tracciò le linee guida della politica della BCE affermando che “nei limiti del nostro mandato, la BCE è pronta a fare qualsiasi cosa per salvare l'euro. E, credetemi, sarà abbastanza”. Sull'argomento cfr. C. ALCARAZ – S. CLAESSENS – G. CUADRA – D. MARQUES-IBANEZ – H. SAPRIZA, *Whatever it takes: what's the impact of a major nonconventional monetary policy intervention?*, European Central Bank, Working Paper Series, n. 2249, March 2019.

risparmi e quella di evitare la formazione di un risparmio eccessivo. In questo modo – conclude Lagarde – potremmo attingere a nuovi strumenti di crescita che altrimenti scomparirebbero.

Parole distanti anni luce dalle infelici dichiarazioni rilasciate dalla stessa Lagarde in una conferenza stampa tenutasi subito dopo l'esplosione della pandemia⁵⁸, che sono l'emblema di come, ora più che mai, l'Europa sembri ancora lontana dal sogno di Ventotene. Parole che, pur essendo state immediatamente corrette, sembrano dimostrare tutta l'inadeguatezza e l'incoerenza di un sistema ormai vetusto, che deve essere ripensato dalle fondamenta, se vuole continuare a vivere, prima che quel sogno si sgretoli e si torni ad un nazionalismo diffuso, che nell'ultimo lustro ha iniziato ad avanzare in modo apparentemente inesorabile riscuotendo un consenso popolare sempre più ampio.

Infatti, come dimostrano recenti studi⁵⁹, la fiducia nelle istituzioni dell'Unione sembra essere calata drasticamente dopo lo sviluppo in vari Stati membri, in particolare in Italia, della pandemia da COVID-19. Da un sondaggio di marzo 2020 emerge che solo il 30% dei cittadini italiani aveva fiducia nell'Unione europea (nel 2000 era del 57%), mentre il 70% ha dichiarato di averne poca o nessuna.

L'inadeguatezza sistemica percepita è stata declinata su vari fronti e ha amplificato l'assenza di cooperazione internazionale, insinuando nelle coscienze collettive una critica alla rigidità e ai limiti dell'Unione Europea. Certamente, è ormai sotto gli occhi di tutti come il Coronavirus abbia fatto emergere con prepotenza la grande fragilità della globalizzazione. Sono bastati pochi mesi, infatti, per far crollare la fiducia in un sistema economico ritenuto inviolabile. La pandemia ha, nel giro di pochi giorni, causato il crollo delle borse, la chiusura di porti, aeroporti e fabbriche di tutte le filiere produttive nonché il blocco della circolazione delle persone e delle merci. Ma la diffusione del virus ha anche messo in seria discussione l'ordine giuridico internazionale consolidato, con gravi ripercussioni sull'equilibrio tra Unione Europea e Stati membri⁶⁰.

In modo particolare nell'area UE, quando i Paesi in maggiore difficoltà hanno invocato l'aiuto, molti degli Stati meno toccati inizialmente dalla pandemia si sono chiusi nei propri egoismi nazionali mettendo in discussione il consolidato assetto della distribuzione della sovranità tra gli Stati membri e l'Unione Europea, storicamente regolato dai principi della supremazia e dell'effetto diretto del diritto

⁵⁸ Lagarde ha affermato “Non siamo qui per chiudere gli spread. Ci sono altri strumenti e altri attori per gestire queste questioni”. La frase, esattamente l'opposto del “*Whatever it Takes*” di Mario Draghi, ha provocato effetti devastanti sugli indici di borsa e sullo *spread* italiano. In tema, cfr. F. FUBINI, *BCE, Lagarde e la «gaffe» che fa esplodere lo spread*, in *Corriere della Sera – L'Economia*, 12 marzo 2020.

⁵⁹ N. PIROZZI, *Beyond Coronabonds: a new Constituent for Europe*, IAI Commentaries 20-26 aprile 2020.

⁶⁰ Secondo l'analisi preoccupata di T. BUNDE – F. NELLI FEROCI – B. RUGE – N. TOCCI, *European Vision and Ambition Needed: Italy and Germany Must Promote a Global Eu Response to Covid 19*, in IAI Commentaries, 20-26 aprile 2020, “*if nationalist answers prevail, nationalism in general will succeed – and the European project will perish*”.

comunitario⁶¹. Sembra, invece, che in questi ultimi tempi, gli Stati membri (e, al loro interno, gli enti territoriali sub statali) si siano riappropriati di parti consistente del potere legislativo, non solo nella disciplina dell'emergenza sanitaria⁶² ma anche nelle misure straordinarie in materia finanziaria e fiscale⁶³, cui l'Italia ha fatto massiccio ricorso⁶⁴.

Un ulteriore allarmante segnale di regresso nel livello di cooperazione tra gli Stati membri può essere desunto dalla recente pronuncia della Corte Costituzionale Federale tedesca⁶⁵, con la quale i supremi Giudici tedeschi, basandosi sul discusso principio del c.d. "pluralismo costituzionale", hanno dichiarato che una sentenza della Corte di Giustizia europea non ha valore giuridico vincolante nel loro Stato e, di conseguenza, hanno censurato la legittimità delle decisioni della BCE in materia di *Quantitative Easing* sulla base dei principi di attribuzione e di proporzionalità disciplinati nell'ordinamento nazionale tedesco. La pronuncia, ritenuta più che discutibile in punto di diritto, è apparsa subito estremamente pericolosa sul piano politico oltre che giuridico⁶⁶, perché è sembrata la dimostrazione di un atteggiamento di "bullismo culturale", lamentato ormai da più parti, che, nella contingenza causata dall'emergenza COVID-19, potrebbe avere conseguenze drammatiche per il futuro dell'Unione⁶⁷. Con minore veemenza verbale ma,

⁶¹ Per la ricostruzione del lungo e difficile percorso seguito dalla giurisprudenza italiana nella ricostruzione dei rapporti tra fonti nazionali e fonti europee si rinvia alla dettagliata disamina svolta dalla Suprema Corte cfr. la Sentenza 20 dicembre 2001 -10 dicembre 2002 n. 17564 della Sezione tributaria.

⁶² A riprova di ciò, basta soffermarsi sulla legislazione in materia di *lockdown*, disposto in autonomia dai singoli Stati, se non da singole regioni, con modalità e in tempi diversi.

⁶³ Per le quali gli Stati membri UE hanno avuto maggiori margini di manovra a seguito dello spontaneo arretramento della UE nella materia degli aiuti di Stato. Con Comunicazione C(2020) 1863 final del 19 marzo 2020, la Commissione europea ha adottato un quadro temporaneo per consentire agli Stati membri di avvalersi pienamente della flessibilità prevista dalle norme sugli aiuti di Stato al fine di sostenere l'economia nel contesto dell'epidemia di COVID-19.

⁶⁴ Nei Decreti "Cura Italia" (D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. nella L. 24 aprile 2020, n. 27), "Liquidità" (D.L. 8 aprile 2020, n. 23) e "Rilancio" (D.L. 19 maggio 2020, n. 34).

⁶⁵ *Bundesverfassungsgericht*, Sentenza del 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15, 2 BvR 980/16, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 1651/15, con la quale si dichiara illegittimo il piano di acquisto di titoli pubblici (*Public Sector Purchase Programme - PSPP*). È evidente, nella sentenza, il richiamo all'istituto del "controlimiti" più volte utilizzato dalla Corte tedesca (ma, a dire il vero, anche dalle Corti costituzionali francese, tedesca e italiana) per difendere l'applicazione di valori fondamentali dell'ordinamento nazionale. Per una sintesi dei contenuti della pronuncia si rinvia al comunicato stampa della Corte, tradotto in italiano da A. CARAVITA, *Le decisioni della BCE sul programma di acquisti di titoli di Stato eccedono le competenze. Comunicato stampa n. 32/2020 del 5 maggio 2020*, in *Federalismi.it*, n. 14/2020, p. iv. Per una accurata disamina dell'evoluzione (involuzione?) della giurisprudenza del *Bundesverfassungsgericht* nel senso cfr. G. CAPONI – V. CAPUOZZO – I. DEL VECCHIO – A. SIMONETTI, *Omogeneità costituzionale europea e identità nazionali ...*, cit., spec. p. 10-15.

⁶⁶ Va segnalata al riguardo la decisa persa di posizione contraria contenuta nella dichiarazione sottoscritta da numerosi giuristi europei e pubblicata in diverse lingue sui quotidiani di vari Paesi europei, tra cui ne *Il Sole 24 Ore*, 30 maggio 2020, p. 21.

⁶⁷ La pronuncia ha destato subito grande preoccupazione, non solo per le soluzioni interpretative adottate a sostegno delle proprie conclusioni ma anche per le conseguenze sulla tenuta del progetto europeo che ne potrebbero scaturire. Per le prime serrate critiche cfr. B. CARAVITA – M. CONDINANZI – A. MORRONE – A.M. POGGI, *Da Karlsruhe una decisione poco meditata in una fase politica che avrebbe meritato maggiore ponderazione*, in *Federalismi.it*, n. 14/2020, p. iv; D.U. GALETTA, *Karlsruhe über alles? Il ragionamento sul principio di proporzionalità nella pronuncia del 5 maggio 2020 del BVerfG tedesco e le sue conseguenze*, ivi, n. 14/2020, p. 166, che utilizza il termine "bullismo culturale" per descrivere l'atteggiamento che trapela dalla sentenza. Preoccupazione per le possibili ricadute della sentenza sono state mosse anche da M POIAREZ MADURO, *Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court*, in <https://verfassungsblog.de/>,

forse, con maggiore preoccupazione per il concreto sviluppo del processo di integrazione europea, si muovono le critiche mosse da esponenti autorevoli della Giustizia europea al metodo adottato dalla Corte tedesca, che hanno evidenziato in modo molto chiaro i pericoli che sorgono quando un giudice nazionale (fosse anche di rango costituzionale) si sostituisce alla Corte di giustizia nell'esercizio delle competenze ad essa attribuite dai Trattati⁶⁸.

Nondimeno, le Istituzioni dell'Unione Europea hanno già preso le distanze dalle conclusioni raggiunte dal Giudice delle leggi tedesco riaffermando, ciascuno per quanto di propria competenza, la supremazia e l'autonomia dei loro rispettivi ruoli. Ciò emerge chiaramente dai due comunicati stampa (entrambi succinti ma alquanto perentori) diffusi, quanto al primo, dalla Banca Centrale Europea, che ha sottolineato fermamente la coerenza della sua azione in materia monetaria con il mandato attribuitole dai Trattati⁶⁹ e, quanto al secondo, dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ha ribadito la sua competenza esclusiva a giudicare sulla legittimità degli atti di un'istituzione europea⁷⁰.

5. Le azioni dell'Europa nel campo della fiscalità per contrastare la crisi e rafforzare la coesione degli Stati membri

L'emergenza epidemiologica e le conseguenti misure di *lock-down*, protrattesi in Italia per oltre due mesi e successivamente adottate da altri Stati europei hanno generato uno straordinario incremento del bisogno di liquidità destinata a finanziare le politiche pubbliche di sostegno alle famiglie e alle imprese. Questa

6 May 2020, che al riguardo ha osservato: “*It may open the doors for open revolt by other Courts and also national governments. This will be particularly the case in Eurosceptic countries that are currently involved in legal and political battles on the rule of law with the European Union*”.

⁶⁸ M. VAN DER WOUDE, *La Corte costituzionale tedesca e l'uguaglianza dei cittadini UE*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 giugno 2020, p. 17, ove si osserva che la sentenza del 5 maggio 2020 potrebbe rafforzare l'inquietante tendenza allo “smantellamento dello Stato di diritto in alcuni Stati Membri”, in cui “le maggioranze politiche stanno, gradualmente ma sicuramente, mettendo i loro organi giurisdizionali sotto la tutela dell'esecutivo” e si paventa che “il diritto europeo rischia di non essere più applicato uniformemente”.

⁶⁹ La BCE, con comunicato del 5 maggio 2020, ha affermato che l'istituto “rimane pienamente impegnato a fare tutto il necessario, nell'ambito del proprio mandato, per assicurare che l'inflazione cresca a livelli coerenti cresca ai livelli coerenti con l'obiettivo di medio termine e che l'azione di politica monetaria adottata per il perseguimento dell'obiettivo di stabilità dei prezzi sia trasmessa a tutte le parti dell'economia e a tutte le giurisdizioni dell'area euro”. La BCE ha anche ricordato che la Corte di Giustizia dell'Unione europea aveva riconosciuto già nel 2018 che la BCE sta agendo nel rispetto del proprio mandato di preservare la stabilità dei prezzi. Sul piano pratico, poi, va segnalato che il Consiglio Direttivo della BCE, nella seduta del 4 giugno 2020, non solo ha confermato il suo programma di *Quantitative Easing* di 20 miliardi di euro al mese ma ha anche deliberato il reinvestimento dei titoli di Stato venti a scadenza elevandone il massimale da 750 a 1350 miliardi.

⁷⁰ CGUE, Comunicato n. 58/20 dell'8 maggio 2020. La Corte, astenendosi dal formulare commenti sulla sentenza del *Bundesverfassungsgericht*, ha affermato che “per garantire un'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, solo la Corte di giustizia, istituita a tal fine dagli Stati membri, è competente a constatare che un atto di un'istituzione dell'Unione è contrario al diritto dell'Unione” e che “una sentenza pronunciata in via pregiudiziale da questa Corte vincola il giudice nazionale per la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente”. È evidente in questo passaggio il riferimento alla sentenza della CGUE C-493/17 dell'11 dicembre 2018 che, contrariamente a quanto deciso dal Giudice costituzionale tedesco, aveva già dichiarato legittimo il *PSPP*.

situazione ha sviluppato a sua volta le aspettative degli Stati maggiormente colpiti di ottenere aiuti dal bilancio dell'Unione.

5.a) Le prime reazioni e l'evoluzione del dibattito:

Dopo un primo momento, in cui la rigidità nei confronti di soluzioni mirate a condividere i costi della pandemia tra tutti gli Stati UE sembrava dovesse prendere il sopravvento per le forti pressioni dei c.d. Stati “frugali” (Austria, Danimarca, Olanda e Svezia, cui si è aggiunta in un secondo tempo la Finlandia), l'Europa si sta riappropriando dello spirito di coesione e di solidarietà che caratterizzava le sue origini⁷¹ mettendo nell'angolo l'approccio intergovernativo basato sulla regola dell'unanimità. In questa direzione si muovono i pronunciamenti più recenti di autorevoli rappresentanti delle Istituzioni europee.

In primo luogo, va menzionato il messaggio diffuso dai Presidenti Michel, Sassoli e von der Leyen il 9 maggio 2020 (Festa dell'Europa e 70° anniversario della Dichiarazione Schuman), in cui si dichiara che “l'Europa deve dar prova di coraggio e fare tutto ciò che serve per proteggere le vite e i mezzi di sussistenza, in particolare nelle aree maggiormente colpite dalla crisi” e si formula la sollecitazione a che l'Unione sia “più vicina ai cittadini” nonché “più trasparente e più democratica”.

Queste parole sono state senz'altro di stimolo al raggiungimento di un'intesa tra Francia e Germania, i cui Capi di Stato hanno varato il 18 maggio 2020 l'*Iniziativa franco-tedesca per il rilancio europeo in seguito alla crisi del coronavirus*, con la quale Francia e Germania hanno proposto agli altri Stati membri di “sfruttare il potere che ci deriva dalla nostra azione comune come europei e unire le nostre forze in un modo inedito”, aprendo “un dibattito democratico sul progetto europeo, le sue riforme e le sue priorità”. È da sottolineare che il documento franco-tedesco prende posizione in modo aperto sulla necessità di “creare un ambizioso fondo di ripresa della UE per la solidarietà e la crescita” (il tanto discusso *Recovery Fund*) proponendo di consentire alla Commissione di “finanziare questo sostegno prendendo prestiti sui mercati per conto dell'UE”. Questa iniziativa pare, dunque, superare a piè pari le critiche mosse dal *Bundesverfassungsgericht* nei confronti degli interventi europei diretti a sostenere la finanza pubblica dei singoli Stati membri, accettando apertamente l'idea di “mettere in comune” il debito necessario a finanziare la loro uscita dalla crisi.

Su queste basi, il 27 maggio 2020 la Commissione Europea ha presentato al Parlamento UE la sua proposta di un piano finanziario da 750 miliardi di euro (di cui 172,7 destinati all'Italia), denominato “*Next Generation EU*”, che mira a rendere l'UE “più verde, digitale e resiliente”⁷², proponendo

⁷¹ Secondo la dichiarazione di Robert Schuman del 9 maggio 1950, “L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto”.

⁷² EUROPEAN COMMISSION, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, COM(2020) 442, 27 maggio 2020. L'enorme emissione di debito pubblico europeo, che ha raggiunto un livello non immaginabile prima d'ora, viene inserita

l'attivazione di strumenti di sostegno agli Stati Membri, in forma non solo di prestiti ma anche di sovvenzioni a fondo perduto.

Oltretutto, viene previsto che i fondi (siano essi prestiti o sovvenzioni) saranno assegnati in funzione della gravità delle conseguenze socioeconomiche della crisi, legittimando un approccio di tipo solidaristico del tutto inedito ed improponibile fino a qualche mese fa, che costituisce un passo significativo in direzione di un drastico mutamento del ruolo dell'Europa nei suoi rapporti con gli Stati Membri.

La linea tracciata dalla Commissione ha aperto una fase di riflessione che, di certo, non sarà né breve né semplice.

In effetti, durante l'esame della proposta, avviato dal Consiglio Europeo il 19 giugno 2020, si è subito manifestata la ferma opposizione degli Stati “frugali” che, facendo leva sulla regola dell'unanimità, intendevano ostacolarne l'approvazione adducendo che l'Europa non potesse darsi carico di problemi nazionali. Dopo un estenuante negoziato, il Consiglio Europeo ha raggiunto le sue conclusioni nella riunione straordinaria tenutasi nei giorni 17, 18, 19, 20 e 21 luglio 2020⁷³. Il Consiglio, decidendo all'unanimità, ha riconosciuto preliminarmente che la crisi COVID-19 ha posto l'Europa di fronte a una “sfida di proporzioni storiche”, per far fronte alla quale “sono necessari uno sforzo senza precedenti e un approccio innovativo, in grado di promuovere la convergenza, la resilienza e la trasformazione nell'Unione europea”.

Partendo da queste premesse il Consiglio ha annunciato di aver raggiunto “una soluzione equilibrata che tiene conto degli interessi e delle posizioni di tutti gli Stati membri” consistente in un ambizioso e articolato pacchetto di misure che prevede “uno sforzo straordinario per la ripresa volto a contrastare gli effetti di una crisi senza precedenti nell'interesse dell'UE”. Il richiamo all'interesse generale dell'Unione per giustificare la solidarietà verso gli Stati membri colpiti dalla pandemia rappresenta in modo lampante lo strumento per legittimare l'assunzione da parte delle Istituzioni europee di inedite funzioni redistributive e solidaristiche giustificate dalla coesione economica (e, in ultima analisi, anche politica), creando interessanti aperture nella costruzione di adeguati livelli di integrazione nella tutela dei diritti sociali all'interno dell'intero territorio europeo⁷⁴.

nel più ampio quadro di un *multiannual financial framework* per gli anni 2021-2027 che utilizza le risorse del *Next Generation EU* per finanziare “*direct investment quickly to where it is most needed, reinforce the single market, step up cooperation in areas such as health and crisis management, and equip the Union with a long-term budget to drive the green and digital transitions and build a fairer and more resilient economy*”. Così COM(2020) 442, p. 2.

⁷³ Cfr. CONSIGLIO EUROPEO, Segretariato Generale, nota 21 luglio 2020, EUCO 10/20 CO EUR 8 CONCL 4.

⁷⁴ L'approccio adottato fino ad oggi per il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa si è dimostrato del tutto inadeguato a questo scopo. In argomento cfr A. PERRONE, *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione Europea* (Wolters Kluwer – CEDAM, 2019), ove si osserva che la Commissione ha intrapreso il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa degli

Va sottolineato che l'approvazione del piano da parte del Consiglio non rappresenta il punto di arrivo ma, anzi, costituisce il pur significativo punto di partenza di un cammino ancora lungo e incerto. In effetti, il piano si articolerà in una serie di passaggi che subordineranno la sua concreta realizzazione alla verifica di precise condizioni⁷⁵. Tuttavia, sarà difficile, a questo punto, tornare indietro sul principio di fondo che ha animato la proposta: quello dell'assunzione da parte dell'UE dell'onere di sostenere finanziariamente l'uscita dalla crisi ricorrendo alla solidarietà tra i contribuenti degli Stati membri.

In verità, la soluzione proposta dalla Commissione è del tutto inedita, poiché va oltre l'attribuzione all'Unione Europea dei consueti poteri di armonizzazione e ravvicinamento dei tributi istituiti dagli Stati membri istituendo in capo all'Unione una potestà tributaria diretta sui singoli cittadini europei⁷⁶.

5.b) Le possibili ricadute sulla governance economica europea:

A fronte di tutto ciò, è lecito chiedersi se la proposta della Commissione sia idonea a superare le criticità da più parti riscontrate nell'attuale sistema di *governance* economica dell'Europa. A tal proposito, è stato recentemente osservato⁷⁷ che si potrebbe pervenire a tale risultato soltanto con la soluzione congiunta di tre problemi tuttora aperti: a) l'assenza di corresponsabilità tra i Paesi europei nel pagamento del debito pubblico di ciascun di essi; b) l'impossibilità della BCE di stampare moneta per finanziare il debito pubblico dei singoli stati, ruolo che invece è svolto dalle Banche centrali degli Stati dotati di valuta propria; c) l'esistenza di "un cappio mortale" tra Banche e Stati membri, creato dai forti investimenti delle prime nel debito pubblico dei secondi.

A ben vedere, tra le varie soluzioni avanzate per risolvere queste criticità la creazione di una "Unione fiscale", che contribuirebbe a sciogliere i nodi sopra indicati al punto a), è quella sostenuta con maggior

Stati all'unico scopo di garantire parità di condizioni nel mercato unico, senza preoccuparsi dell'impiego da dare al recupero di gettito conseguente alla sua azione.

⁷⁵ Secondo lo stesso Consiglio (nota 21 luglio 2020, cit.), agli Stati Membri interessati ad ottenere gli aiuti è richiesto, innanzi tutto, di predisporre "piani nazionali per la ripresa e la resilienza in cui è definito il programma di riforme e investimenti dello Stato membro interessato per il periodo 2021-2023" (ivi, punto A18). Successivamente, la Commissione è chiamata a valutare i piani verificando il rispetto dei criteri "della coerenza con le raccomandazioni specifiche per paese, nonché del rafforzamento del potenziale di crescita, della creazione di posti di lavoro e della resilienza sociale ed economica dello Stato membro", nonché del "contributo alla transizione verde e digitale" (ivi, punto A19). Infine, per essere attuati, i piani dovranno essere approvati dal Consiglio a maggioranza qualificata.

⁷⁶ Caratteristiche simili aveva il prelievo sui produttori di carbone e acciaio, previsto dagli artt. 49 e 50 del trattato sulla Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA). Per gran parte della dottrina del tempo, aveva natura di tributo sovranazionale, imposto cioè dall'organizzazione – non dagli Stati membri: p. es., P. REUTER, *La Ceca*, Parigi, 1953, p. 71. In Italia, E. ALLORIO, *Intorno alla natura dei prelievi generali effettuati dalla Ceca ed ai prelievi spettanti a quest'ultima*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, II, pp. 6 e 23, riteneva, invece, che si trattasse di potestà tributaria degli Stati membri, esercitata in comune attraverso gli organi comunitari; cfr. altresì G. TESAURO, *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, 1969, spec. p. 211, ove altri esempi di prelievi ritenuti sovranazionali, come i diritti di navigazione del Danubio percepiti dalla Commissione Europea.

⁷⁷ S. FAZIO, *L'Eurobond e la trilogia impossibile dell'Unione Monetaria*, in *Accademia Politica*, 29 marzo 2020, <https://accademiapoliticadotcom.wordpress.com/2020/03/29/eurobond-e-altri-rimedi/>.

forza nel recente passato, poiché ha come effetto immediato l'aumento della capacità dell'Unione Europea di finanziarsi ottenendo nuove risorse proprie con prelievi da porre direttamente a carico dei cittadini europei⁷⁸. Il completamento dell'Unione bancaria e la creazione dell'Unione non solo fiscale ma anche economica e politica era da tempo nei programmi delle Istituzioni europee⁷⁹ ed è stata costantemente sollecitata nel corso degli anni⁸⁰, richiamando l'esigenza di “passare dalla solidarietà tra gli Stati a quella tra i cittadini”⁸¹ e sottolineando che già la crisi economica del passato decennio aveva mostrato “l'inefficacia del mero coordinamento delle politiche economiche e fiscali nazionali e la paralisi prodotta dall'unanimità”⁸².

Certamente, il vincolo dell'unanimità nella decisione delle materie che impegnano direttamente i bilanci dei singoli Stati membri si presenta da sempre come un ostacolo talvolta insormontabile alla realizzazione dei progetti europei. Come da tempo sostiene la Commissione⁸³ tale situazione non è più sostenibile e lo è divenuta ancor meno dopo l'allargamento⁸⁴, poiché qualsiasi decisione in materia fiscale è sottoposta al diritto di veto di un singolo Stato membro. Per questa ragione, il passaggio ad un sistema di decisioni a maggioranza qualificata almeno in un ristretto numero di casi che più di altri implicano un ostacolo alla libertà di circolazione viene sostenuto da tempo anche all'interno di un modello istituzionale di tipo intergovernativo, quale è ancora oggi quello europeo⁸⁵.

Ma, oggi ancor meno che nel passato, i tempi non sono propizi per confidare sulla possibilità che vadano in porto progetti di riforma istituzionale di così ampio respiro e, pertanto, pur essendo una riforma siffatta fortemente auspicabile, i provvedimenti che la Commissione propone di assumere per fronteggiare le

⁷⁸ La soluzione viene proposta con particolare vigore dai movimenti di impronta federalista, che collegano il riconoscimento di una capacità fiscale dell'Unione alla sua legittimazione sul piano politico. In argomento cfr. L. LIONELLO – G. ROSSOLILLO, *Cosa significa creare una capacità fiscale europea e perché è così importante per il processo di integrazione?*, in <http://www.mfe.it/sito39/index.php/art-info/15-per-usi-speciali/vari/4481-cosa-significa-creare-una-capacita-fiscale-europea-e-perche-e-cosi-importante>.

⁷⁹ Già ne faceva menzione H. VAN ROMPUY, *Towards a genuine Economic and Monetary Union*, Report by President of the European Council, EUCO 120/12, Brussels, 26 June 2012.

⁸⁰ Degno di rilievo è l'appello “*All'Europa serve l'Unione fiscale*” promosso da Roberto Castaldi il 16 giugno 2015 e sottoscritto da oltre duecento tra accademici e personalità pubbliche dell'area europea (tra i primi firmatari italiani: Franco Bassanini, Lorenzo Bini Smaghi, Franco Gallo, Antonio Padoa Schioppa, Gianfranco Pasquino, Gian Enrico Rusconi, Francesco Rutelli). L'Appello è stato pubblicato dal Corriere della Sera il 22 giugno 2015.

⁸¹ Appello, pag. 2. In tema F. GALLO, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 giugno 2017.

⁸² Secondo lo stesso documento (cfr. Appello, p. 2), “gli Stati membri hanno ora più vicoli di bilancio che in un sistema federale pienamente sviluppato, senza beneficiare di un bilancio e di politiche federali”.

⁸³ COMMISSIONE EUROPEA, *Contributo supplementare della Commissione per la Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. Il voto a maggioranza qualificata per gli aspetti inerenti al mercato unico nei settori dell'imposizione fiscale e della sicurezza sociale*, COM(2000) 114. In tema cfr. M. BENIGNA, *L'allargamento dell'Unione Europea ed i meccanismi di decisione in materia fiscale*, *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 3/2000, p. 281.

⁸⁴ A. AMATUCCI, *Aspetti tributari dell'allargamento dell'Unione europea*, *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1/2004, p. 7.

⁸⁵ In epoca immediatamente successiva alla crisi economica della fine del precedente decennio formulava richiami in tal senso P. SELICATO, *Impresa europea e fisco: il nodo dell'integrazione*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. Unico/2010, p. 545.

ricadute economiche dell'epidemia dovranno essere deliberati all'unanimità⁸⁶, con tutte le criticità già sorte a tal proposito nel passato.

Ad ogni modo, la revisione del sistema di finanziamento del bilancio europeo basata sull'introduzione di nuove entrate proprie e non sull'incremento dei contributi degli Stati membri è stata considerata da tempo “non più rinviabile” e ritenuta lo strumento più idoneo a finanziare l'emissione di *eurobonds* destinati alla copertura degli investimenti diretti ad avviare la trasformazione dell'economia europea rendendola competitiva sul mercato globale⁸⁷.

Ed è proprio muovendosi in questa direzione che la Commissione⁸⁸, utilizzando gli studi che già nel passato erano stati elaborati su suo stesso mandato⁸⁹, intende dare vita, a partire dal 2024, a una profonda revisione del sistema delle risorse proprie, integrandolo con nuovi prelievi da imporre a carico dei singoli e utilizzare direttamente per rafforzare il bilancio europeo. L'intervento che la Commissione si propone di realizzare è orientato in modo prevalente a sostenere il suo programma di Green Deal⁹⁰, includendo nuovi tributi “verdi”⁹¹, un'imposta sugli extraprofiti delle imprese di maggiori dimensioni e una “*digital tax*” modellata secondo gli standard dell'OCSE.

Le resistenze di alcuni Stati a questa forma di intervento erano prevedibili. L'attribuzione all'Unione Europea di un autonomo potere di imposizione priverebbe gli Stati membri di una parte importante della sovranità fiscale, spostando l'asse della politica economica europea dal livello statale a quello unionale e rafforzando in misura rilevante il percorso verso l'approdo federale. In questo modo si ribalterebbe (e

⁸⁶ L'art. 311 del TFUE stabilisce che “L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche» e che «Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie». Il Consiglio, a sua volta, «deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione”.

⁸⁷ Lo ha sostenuto A. MAJOCCHI, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2015, I, p. 467 ed ivi, per il passaggio richiamato nel testo, p. 470. In precedenza, già F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva del completamento dell'unificazione europea*, *Lecture Altiero Spinelli* del 12 dicembre 2013, in <http://www.csfederalismo.it/it/pubblicazioni/lecture-altiero-spinelli/70-lecture-altiero-spinelli-multimedia/1495-franco-gallo-2013>, si era già dichiarato favorevole ad una *governance* economica unica dell'UE basata su “entrate tributarie proprie e, quindi, (a)l'attribuzione alla stessa di una potestà normativa di imposizione legittimata dal voto del Parlamento europeo che le consenta di svolgere proprie politiche allocative, stabilizzatrici e redistributive” (ivi, p. 11).

⁸⁸ COM(2020) 442, cit., p. 15. Per un primo favorevole commento in ordine all'attribuzione al bilancio dell'Unione di un'ulteriore e ampia gamma di risorse tributarie proprie cfr. A. MAJOCCHI, *Next generation EU: verso una fiscalità federale*, in *Centro Studi sul Federalismo*, *Commenti*, n. 180 del 29 maggio 2020.

⁸⁹ Si veda a tal proposito HIGH LEVEL GROUP ON OWN RESOURCES, *Future financing of the EU, Final report and recommendations*, December 2016, ove si individua una nutrita serie di nuove risorse proprie, basandosi tuttavia sulla prospettiva per cui “*The initial decision to attribute any particular source of revenue remains a national competence, and this is expressed in the clearest manner by the decision making process applicable to own resources, which requires both unanimity in Council and ratification by all Member States.*” (ivi, p. 20).

⁹⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 dell'11 dicembre 2019.

⁹¹ La Commissione ipotizza, in primo luogo, un tributo basato sul sistema dello scambio di quote di emissioni di gas a effetto serra. Ad esso viene ipotizzata l'aggiunta di un tributo sulle emissioni di Co2 che mitighi le differenze tra Stati e consenta di equilibrare la concorrenza.

semplificherebbe non poco) lo schema, fino ad oggi adottato dall'Europa, che si basa sulla contrapposizione di una politica monetaria centralizzata alla decentralizzazione delle politiche fiscali nazionali, e rende inevitabile procedere alla loro armonizzazione al fine di renderle compatibili con la condivisione di una moneta comune⁹². Purtroppo, le incertezze e le criticità del processo di armonizzazione sono da tempo sotto gli occhi di tutti⁹³.

Per altro verso, una modifica siffatta potrebbe avere, magari non subito, importanti ripercussioni anche sulla *governance* europea, poiché ne metterebbe ancor più in evidenza il vizio, da sempre latente, insito nella commistione di ruoli tra Commissione, Consiglio e Parlamento che il Trattato di Roma (ed oggi il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea – TFUE) ha delineato a tutto vantaggio del Consiglio, titolare tanto di funzioni esecutive quanto di funzioni legislative, a detrimento dell'unico organo elettivo dell'Unione (il Parlamento Europeo) che nell'attuale assetto della distribuzione delle competenze, si limita ad assolvere ad una funzione di mero indirizzo o, tutt'al più, di codecisione. Prendendo le mosse da queste evidenti anomalie, il dibattito sull'esigenza di rivedere le attuali regole di *governance* dell'Unione Europea viene alimentato in modo costante da decenni e le opinioni via via manifestatesi hanno tutte in comune la consapevolezza dell'esistenza di un "deficit democratico" da superare attraverso l'attribuzione all'unico organo elettivo dell'Unione (il Parlamento europeo) di una pienezza di poteri nell'esercizio della funzione legislativa⁹⁴.

In una prospettiva *de iure condendo*, sarebbe ragionevole ritenere che, per superare in modo efficace le critiche mosse all'attuale sistema di *governance* dell'Unione, si dovrebbe necessariamente comprendere nella funzione rappresentativa del Parlamento Europeo anche la potestà normativa tributaria⁹⁵, al pari di

⁹² Lo afferma in modo categorico F. GALLO, *Verso un prossimo sistema fiscale europeo*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 agosto 2020, p. 1-15, il quale nota che "la novità portata dalla pandemia sta nel fatto, eccezionale, che essa ha colpito la generalità degli Stati e, quindi, ha imposto di rispondere ai suoi effetti devastanti attraverso nuove fonti finanziarie sovranazionali di ampio raggio".

⁹³ A tal proposito cfr. Y. BERTONCINI, *Differentiated Integration and the EU: A Variable Geometry Legitimacy* (IAI, 2017), ove si tenta di legittimare l'integrazione differenziata alla luce del motto "unità nella diversità" menzionato da Jacques Delors. Per una visione in chiave critica ormai alquanto risalente cfr. M. WATHELET, *Direct taxation and EU law: integration or disintegration*, in *EC Tax Review*, 2004-1, p. 2. Per un'analisi dell'impatto sui sistemi fiscali nazionali della giurisprudenza della Corte di Giustizia (la c.d. "integrazione negativa"), cfr. J. MALHERBE, *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, European Parliament, IP/A/ECON/ST/2010-18 (Brussels, April 2011), in <http://www.europarl.europa.eu/activities/committees/studies>.

⁹⁴ Su questi aspetti cfr. *ex multis* Y. BERTONCINI – A. VITORINO, *Reforming Europe's governance for a more legitimate and effective federation of nation States*, in *Notre Europe, Studies & Reports*, September 2014, n. 105. Con specifico riferimento alla materia fiscale, P. SELICATO, *Impresa europea e fisco ...*, cit. p. 545, lamentava l'inefficienza del sistema intergovernativo auspicando una riforma in senso federale dell'Europa che introduca processi decisionali più rispettosi della volontà popolare. Emblematica, al riguardo, è l'opinione di R. DAHRENDORF, *Der Wiederbeginn der Geschichte: vom Fall der Mauer zum Krieg im Irak; Reden und Aufsätze*, München, Beck, trad. it. *La società riaperta. Dal crollo del muro alla guerra in Iraq* (Roma-Bari, 2005), p. 322, espressa dal paradosso secondo il quale "se l'UE facesse domanda di essere accolta nell'UE, questa domanda dovrebbe essere respinta per insufficienza di democrazia".

⁹⁵ Gli studi condotti a partire dagli anni Sessanta del secolo scorso separarono la "potestà di imposizione" dalla "potestà normativa tributaria", di competenza del legislatore (sul punto G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario*

quanto si dispone per gli analoghi organi nazionali. In altri termini, si dovrebbe riconoscere che non vi è pienezza del mandato dell'organo elettivo se questo non include il potere di introdurre e regolare i tributi. Ovvero, con un anagramma della definizione anglosassone del principio generalmente accolto dagli Stati democratici, “*no representation without taxation*”.

Ovviamente, l'approccio del Piano “*Next Generation EU*” proposto dalla Commissione in merito all'istituzione di prelievi imposti direttamente dall'Unione a carico dei singoli e destinati ad affluire come risorse proprie al bilancio europeo non si spinge a tanto⁹⁶, nonostante il fatto che in questo caso una parte non trascurabile della sovranità impositiva sarebbe trasferita dagli Stati membri all'Unione Europea rendendo evidente la carenza sopra segnalata. Infatti, con l'attribuzione alla Commissione e al Consiglio del potere di istituire, disciplinare e applicare uno o più tributi, indicata nella proposta, il problema della legittimazione democratica e del consenso al tributo vengono superati a piè pari, aprendo una serie di interrogativi in ordine alla tenuta del sistema vigente nel nuovo contesto.

5.c) Le nuove risorse proprie alla prova dei “controlimiti”:

L'apertura del Consiglio alla creazione di un'Unione fiscale europea qualificata dalla capacità di istituire e amministrare tributi “propri”, ove non fosse correlata ad una adeguata modifica delle norme dei Trattati, potrebbe scontrarsi con i principi costituzionali fondamentali degli Stati membri, che come si è detto sono salvaguardati dal Trattato di Lisbona⁹⁷.

Tra questi principi va compreso quello relativo alla riserva di legge in materia tributaria, disciplinato in Italia dall'articolo 23 della Costituzione, che costituisce il presupposto della legittimazione democratica dello Stato attraverso l'attribuzione della potestà legislativa in materia tributaria ad un organo elettivo costituente espressione diretta della sovranità popolare⁹⁸.

d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, 620, nonché in ID., *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, Vol. II, p. 142).

⁹⁶ Per un primo commento alla proposta della Commissione cfr. S. DORIGO, *The coronavirus emergency and solidarity in Europe: Is it time for a EU tax?*, in *EULAW Live*, Weekend Edition, no. 23, p. 8.

⁹⁷ Su questo punto cfr. *supra*, § 1, nt. 11 ed ivi il riferimento al Trattato di Lisbona e alla giurisprudenza in materia di “controlimiti”.

⁹⁸ Negli studi meno recenti si ravvisava l'esigenza di interpretare rigidamente la nozione di riserva di legge in materia tributaria allo scopo di attribuire una più ampia tutela alla posizione del contribuente. In questo senso G.A. MICHELLI, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Vol. XXIII (Milano, 1973), 1079, osservava che attraverso l'art. 23 Cost. “lo Stato esclude che l'Amministrazione abbia il potere di scegliere liberamente come completare la norma di imposizione, ma intende delimitare questa libertà per impedire che l'imposizione scalfisca il diritto del singolo al di là di quanto la stessa legge consente” (ivi, 1080). Più recentemente, un'interpretazione di tipo “sostanzialista” del principio di riserva di legge viene adottata da E. DE MITA, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta Fondamentale*, Atti del Convegno, Milano, 6-7 maggio 1988, (GIUFFRÉ, Milano, 1990), p. 393, il quale, osservando che in materia tributaria la certezza del diritto “sembra essere intesa come certezza della tassazione”, evidenzia come “l'interpretazione consolidata del principio di legalità (art. 23 della Costituzione), secondo il quale nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, ritiene che l'imposta debba essere

L'assenza di rappresentatività delle istituzioni preposte alla produzione delle norme del diritto derivato europeo in materia tributaria ha fatto sorgere a più riprese problematiche di ordine giuridico in merito al modo di intendere il principio nazionale della riserva di legge in materia tributaria nei suoi rapporti con l'ordinamento dell'Unione⁹⁹. In effetti, fino a quando la legislazione europea in materia fiscale si è limitata ad esprimere indicazioni (spesso di carattere negativo) in ordine alle modalità ed ai limiti di espressione del potere fiscale nazionale¹⁰⁰, era ragionevole condividere l'opinione di chi sosteneva che, in ambito comunitario, non avrebbe avuto rilievo la natura del potere esercitato ma soltanto la sua ripartizione tra le varie istituzioni (nazionali o sovranazionali), così come essa è delineata dal Trattato, essendo rilevante soltanto che ogni istituzione esercitasse le proprie competenze senza invadere quelle attribuite ad altri organi (nazionali o europei)¹⁰¹.

In questa prospettiva, sono apparse anche eccessive le preoccupazioni riguardanti il mancato rispetto del principio “*no taxation without representation*”¹⁰² nell'assunzione di decisioni in materia fiscale all'interno dell'Unione Europea¹⁰³. In effetti, questa critica non avrebbe senso in un contesto, come quello che fino

«sufficientemente determinata» nella definizione del presupposto ... né può considerarsi sufficientemente determinato un tributo che ha come presupposto un mero elenco di casi non riconducibili ad una nozione di capacità contributiva” (ivi, p. 398-399).

⁹⁹ Per una risalente riflessione su questo ordine di questioni cfr. P. SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1990, II, p. 66.

¹⁰⁰ Lo schema classico dell'intervento del legislatore europeo è quello dell'armonizzazione, del ravvicinamento delle legislazioni nazionali, del coordinamento fiscale, se non dell'integrazione negativa. Su questi aspetti C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur.* Vol. I, Agg. (Roma, 2010); R. SAULLE, *Ravvicinamento delle legislazioni (diritto comunitario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, (Milano, 1998), p. 899; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. Dir.*, Annali, Vol. I (Milano, 2007), p. 394. In argomento, è di rilievo la critica di M. WATHELET, *Direct taxation and EU law: integration or disintegration?*, in *EC Tax Review*, 2004-1, p. 2. In una più ampia prospettiva, pone il medesimo ordine di critiche P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 481-514, che rinviene nella c.d. fiscalità “negativa” il tratto qualificante della relazione tra sovranità nazionale e ordinamento europeo nella disciplina del potere tributario e rileva come “l'ordinamento tributario propenda per una regolazione sottrattiva ma non sostitutiva del potere tributario esercitato dai singoli Stati membri” (ivi, p. 493), adottando la definizione di “anti-sovrano” per identificare il modo di atteggiarsi dell'Unione Europea nei suoi rapporti con la sovranità nazionale. Questa stessa definizione fu utilizzata già da M. LUCIANI, *L'antisovrano e la crisi delle istituzioni*, in *Riv. Dir. Cost.*, 1998, p. 124. In tema cfr. anche ID., *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 2/2016, 15 aprile 2016.

¹⁰¹ In questo senso si esprimeva alcuni anni or sono V. MASTROIACOVO, *Principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, p. 807 ed ivi, sul punto, p. 810-815.

¹⁰² Le prime affermazioni del principio per cui nessuna prestazione pecuniaria può essere deliberata soltanto da un organo rappresentativo dei soggetti tenuti alla contribuzione risalgono ad epoca anteriore alla stessa *Magna Charta* promulgata nel 1215 da Giovanni Plantageneto (noto come Giovanni Senzaterra). Il principio della “*Sovereignty of Parliament*” fu codificato nel *Bill of Rights* del 1689. In tema si veda E.A. IMPARATO, *Il rapporto tra fonti interne ed europee nel British context: luci e ombre della sovereignty of Parliament nella visione giurisprudenziale inglese in alcune note di comparazione con il sistema italiano*, in *Federalismi.it*, n. 14/2015, p. 20, ed ivi p. 25 e ss.. La codificazione definitiva di questo principio fu adottata nella Dichiarazione d'indipendenza degli Stati Uniti d'America (1776), al termine della guerra dichiarata all'Inghilterra dalle sue colonie americane che contestavano il diritto della Corona inglese di imporre a loro carico tributi non deliberati da organi elettivi locali.

¹⁰³ Manifestate da M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2017, I, p. 410, ove si osserva che “*with regard to the European Union, ... the traditional approach to the principle of 'no taxation without representation' ... is suffering a deep crisis and requires radical rethinking*” (ivi, p. 420).

ad oggi ha caratterizzato l'ordinamento UE, in cui la sovranità tributaria resta di competenza degli Stati membri e le Istituzioni europee si esprimono (tanto al livello normativo quanto al livello giurisprudenziale quanto, ancora, al livello esecutivo) unicamente per indirizzare, limitare o, addirittura, impedire l'esercizio del potere impositivo nazionale.

Ma l'attribuzione diretta all'Unione Europea di una parte del potere di imposizione comporta la necessità di assicurare la concreta applicazione del principio del "consenso" a concorrere alle spese pubbliche¹⁰⁴ e la verifica della concreta compatibilità delle caratteristiche dei singoli prelievi fiscali attribuiti alla competenza unionale con i principi fondamentali degli ordinamenti tributari nazionali. In altri termini, la loro capacità di resistere all'impatto con i cosiddetti "controlimiti".

Nell'ordinamento tributario italiano, per assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva (che va incluso di sicuro tra i "controlimiti" essendo uno dei principi fondanti dell'ordinamento costituzionale nazionale¹⁰⁵), una siffatta attribuzione non potrà prescindere dalla presenza di indici di ricchezza valutabili come presupposto di un'imposizione "europea" che, oltre a rispondere al fine "tributario" in senso stretto, di produrre il gettito diretto a finanziare i nuovi investimenti, esprima la solidarietà dei contribuenti¹⁰⁶ rispettando gli stessi criteri di equità, razionalità e coerenza disciplinati dai singoli ordinamenti nazionali¹⁰⁷ e coordinati con i principi contenuti nella Carta dei Diritti Fondamentali di

¹⁰⁴ Su questa esigenza si sofferma F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa* ..., cit., p. 674, rilevando che il prelievo "deve essere, da una parte, necessariamente e democraticamente deliberato dagli organi rappresentativi delle comunità destinatarie del prelievo stesso e, dall'altra, richiesto ai cittadini a titolo di concorso solidaristico e cooperativo alle spese comunitarie".

¹⁰⁵ Secondo F. GALLO, *La concorrenza fra il diritto nazionale e il diritto europeo (UE e CEDU)* ..., cit., possono essere opposti come controlimiti "quegli elementi della civiltà giuridica che, pur essendo suscettibili di revisione costituzionale, caratterizzano tuttavia indefettibilmente la comunità politica italiana e contrassegnano, perciò, la nostra identità costituzionale" (ivi, p. 260). Sicuramente, il principio costituzionale della capacità contributiva ha queste caratteristiche identitarie essendo la stessa sovranità popolare indicata nell'art. 1 della Costituzione, che sorregge l'intera impalcatura della Repubblica, basata sulla solidarietà (anche) economica dei consociati. Con specifico riferimento al possibile conflitto con l'ipotesi di introduzione di una base imponibile consolidata comune dei gruppi europei di società cfr. P. SELICATO, *La Common Consolidated Tax Base (CCCTB) tra esigenze di armonizzazione della imposta sulle società e profili di compatibilità con gli ordinamenti nazionali*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1-2/2009, pp. 161.

¹⁰⁶ In questa prospettiva, giova ricordare che ci si interroga da tempo sulla necessità che l'Unione europea si occupi in misura maggiore di determinate politiche comuni, al di là di quelle riguardanti lo sviluppo del mercato unico. Da queste posizioni si sostiene con sempre maggiore forza che ampliare (qualitativamente e quantitativamente) il potere allocativo dell'Unione comporterebbe notevoli vantaggi sul piano dell'efficienza nella distribuzione di una sempre maggior quantità di "beni pubblici europei". In tema O. FONTANA, *Il Bilancio UE e i beni pubblici europei*, in *Commenti CSF*, n. 207, 8 gennaio 2021.

¹⁰⁷ Questa opinione, inizialmente espressa da P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e costituzione*, in F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (GIUFFRÉ, Milano, 1996), p. 97 e ss., nonché ID., *Capacità contributiva e tassazione ambientale*, in H. TAVEIRA TORRES (a cura di), *Direito tributario ambiental* (Sao Paulo, Brazil, 2005), p. 257, è stata ripresa da A. URICCHIO, *Italia: le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale* ..., cit., p. 467 ed ivi, per l'esplicito richiamo, p. 461, nt. 14.

Nizza, che danno rilievo generale al valore dell'uguaglianza, nel più ampio contesto del rispetto della dignità umana, della libertà personale, della democrazia e della solidarietà¹⁰⁸.

E, comunque, pur applicando il metodo intergovernativo per adottare le proprie decisioni e benché manchi nei principi fondamentali dell'Unione un esplicito riferimento ai criteri di redistribuzione della ricchezza da porre a base di queste inedite forme di prelievo fiscale, le Istituzioni europee non potranno fare a meno di rispettare i principi fondamentali codificati nell'ordinamento europeo¹⁰⁹ e quelli che la stessa Unione impone ai propri Stati membri nella disciplina dei loro tributi interni¹¹⁰. Per quanto allo stato attuale è dato sapere, gli strumenti indicati (per ora in modo alquanto sintetico) nell'ultima Comunicazione della Commissione¹¹¹ dovrebbero essere in grado di rispettare tali criteri.

È noto, al riguardo, che tutti gli accordi internazionali contengono norme dirette a tutelare l'interesse di ciascuno degli Stati contraenti a difendere i valori appartenenti al rispettivo patrimonio giuridico, economico e culturale, in ossequio alla funzione di protezione internazionale che ogni Stato è tenuto ad assicurare ai componenti della propria comunità quando questi entrano in contatto con gli ordinamenti di altri Stati¹¹². Per ovvie ragioni di equità nei rapporti con i singoli e di uniformità della copertura, questa funzione deve essere espletata non solo nelle relazioni con gli altri Stati ma anche in quelle che intercorrono tra gli ordinamenti internazionali e i singoli Stati che vi aderiscono. Ne consegue che

¹⁰⁸ Ancora F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa ...*, cit., p. 671.

¹⁰⁹ Si fa riferimento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, approvata a Nizza il 7 dicembre 2000 (2000/C 364/01) dal Parlamento, dal Consiglio e dalla Commissione europea. L'articolo 6, paragrafo 1, del trattato sull'Unione europea (TUE) stipulato a Lisbona il 13 dicembre 2007, entrato in vigore il 1° gennaio 2009, ha stabilito che “[l]’Unione riconosce i diritti, le libertà ed i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea [...], che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”. Sulla valenza “costituzionale” della Carta di Nizza sia consentito rinviare a P. SELICATO, *Contributo alla codificazione dei principi generali del sistema fiscale italiano: spunti dall’analisi comparata e riflessioni de iure condendo*, in *NEQTEPA*, n. 2/2019, p. 45 ed ivi, sul punto, p. 51-53, ove ulteriori riferimenti. Dopo la mancata ratifica del Trattato di Costituzione per l'Europa, si è consolidata una ricostruzione dei rapporti tra ordinamento europeo e ordinamenti nazionali basata sull'approccio del c.d. “costituzionalismo multilivello”, che propone una nozione aperta di Costituzione europea, basata sull'idea di “processo” nella vicenda storica dell'Europa. In proposito cfr. S. STAIANO, *La costituzione e il suo contesto: dimensione nazionale e dimensione europea*, in *Federalismi.it*, n. 1/2012.

¹¹⁰ Ad esempio, la COMMISSIONE EUROPEA, *Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico*, COM(97)9 def del 26 marzo 1997, aveva sottolineato che il ricorso a tasse e imposte di carattere ambientale può interferire con vari settori del diritto comunitario e, segnatamente, con quelli della concorrenza, del mercato unico e della politica fiscale, ritenendo che la valutazione della conformità dei tributi ambientali alle norme comunitarie sia estremamente complessa a causa della relativa novità dello strumento e della assenza nel testo originario del Trattato di Roma di ogni disciplina al riguardo. In tema cfr. P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2-3/2004, p. 257 ed ivi spec. p. 279. Per maggiori dettagli cfr. L. AGO, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, ivi, p. 125.

¹¹¹ COMMISSIONE EUROPEA, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, COM(2020) 442, 27 maggio 2020.

¹¹² È pacifico che i più importanti limiti alla sovranità di uno Stato siano costituiti dalle convenzioni internazionali, ove viene adottata la condizione di reciprocità. Sul punto B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, (Ed. Scientifiche, Napoli, 2002), p. 204 ss., nonché G. ZICCARDI CAPALDO, *Diritto globale. Il nuovo diritto internazionale* (Giuffrè, Milano, 2010), p. 277-278. Sul diritto di protezione del contribuente nelle convenzioni internazionali in materia fiscale cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 2., p. 321 ed ivi, in part., p. 328; per l'applicazione del principio di reciprocità alle convenzioni fiscali cfr. ID., *Il Modello di convenzione Ocse del 2002 ...*, cit., p. 11 ed ivi, sul punto, p. 22.

l'imposizione di un tributo da parte di un'entità sovranazionale non può collidere con i principi che regolano il potere imposizione a livello nazionale attribuendole prerogative maggiori di quelle spettanti al singolo Stato Membro.

Come si è detto, nella Comunicazione “*Next Generation EU*” si prevede l'istituzione di nuovi tributi “verdi”, di un'imposta sugli extraprofiti delle imprese di maggiori dimensioni e di una “*digital tax*”. Pur non essendo possibile, al momento analizzare nel dettaglio tutte le possibili implicazioni correlate alla concreta attivazione delle suddette entrate tributarie, è opportuno verificarne fin da subito gli elementi essenziali, rinviando ulteriori interventi al dibattito che sicuramente si svilupperà quando saranno noti tutti gli elementi dei nuovi prelievi europei.

5.d) I nuovi tributi “verdi” (la c.d. “plastic tax”):

Partendo dalla prima ipotesi, la Commissione sollecita l'introduzione di un'*imposta europea sui contenitori di plastica*, da inquadrare nell'ambito del suo programma di transizione dell'economia e della società europee verso più elevati livelli di sostenibilità ambientale¹¹³. A ben vedere, l'attribuzione al bilancio dell'Unione di questa tipologia di prelievi, riconducibile al modello delle imposte di fabbricazione/consumo con effetti ambientali incentivanti, può trovare la sua giustificazione nell'uniforme tutela dell'ambiente sull'intero territorio europeo, per il quale gli articoli 191 e seguenti del TFUE attribuiscono all'Unione una specifica competenza¹¹⁴.

Va rammentato che la competenza dell'Unione in materia ambientale ha la sua base giuridica nel principio di sussidiarietà codificato nell'articolo 5 del TUE, per il quale le Istituzioni europee hanno poteri di intervento qualora l'azione degli Stati Membri risulti insufficiente al raggiungimento degli scopi del Trattato¹¹⁵. Tenuto conto del carattere ultranazionale dei fenomeni inquinanti¹¹⁶, l'Unione ha senz'altro la

¹¹³ COMMISSIONE EUROPEA, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 dell'11 dicembre 2019.

¹¹⁴ Su questi aspetti, diffusamente, P. SELICATO, *Le politiche ambientali della Comunità europea*, in F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (GIUFFRÉ, Milano, 1996), p. 49; ID., *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2-3/2004, p. 257. La materia ambientale è compresa tra le materie in cui l'Unione ha competenza concorrente con quella degli Stati membri. Lo ricorda S. CANNIZZARO, *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, n. 3, IV, p. 95.

¹¹⁵ La COMMISSIONE EUROPEA, *Il principio di sussidiarietà*, Comunicazione del 27 ottobre 1992, SEC(92) 1990, ha precisato che il principio di sussidiarietà “implica che le istituzioni comunitarie e, in special, modo la Commissione, applichino un semplice principio di buon senso in virtù del quale, nell'esercitare le proprie competenze, la Comunità dovrebbe restare nei limiti di ciò che può essere realizzato meglio al suo livello”. In tema cfr. anche G.P. ORSELLO, *Il principio di sussidiarietà nella prospettiva dell'attuazione del Trattato sull'Unione Europea* (Istituto italiano di studi legislativi, Roma, 1993); M. PETRACHI, *Declinazioni del principio di sussidiarietà in materia di ambiente*, in *Federalismi.it*, n. 24/2016.

¹¹⁶ Sul punto: F. PICCIAREDDA, *Le politiche internazionali in materia di fiscalità ambientale*, in F. PICCIAREDDA – P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente ...*, cit., p. 31; D. SINISCALCO, *L'ambiente globale tra interdipendenza e incertezza*, in I. MUSU (a cura di), *Economia e ambiente* (Il Mulino, Bologna, 2000), p. 33 ed ivi, spec., p. 39-42); A.E. LA SCALA – F.

legittimazione a regolare in modo uniforme i tributi ambientali degli Stati membri ricorrendo alle anzidette norme del Trattato. Il dovere dell'inquinatore di contribuire alle spese di protezione dell'ambiente con un'ampia gamma di strumenti economici assistiti dal requisito della coattività e, tra questi, anche il tributo è delineato in modo evidente dalla formula imperativa che l'art. 191 TFUE utilizza per disciplinare il principio "chi inquina paga", associandolo ai principi della precauzione e dell'azione preventiva, nonché della correzione, in via prioritaria alla fonte¹¹⁷.

A ben vedere, dubbi sulla conformità ai principi del TFUE in materia di ambiente¹¹⁸ potrebbero sorgere con riferimento alla destinazione del gettito del tributo sui contenitori di plastica di cui la Commissione propone l'introduzione, che sarà impiegato per finalità solidaristiche di carattere generale (il ripianamento del debito derivante dal prestito che l'Unione prevede di contrarre per reperire i fondi da erogare agli Stati membri al fine di risarcirli dei danni prodotti dalla pandemia) e non a realizzare i fini specifici di tutela ambientale indicati nel TFUE, che invece parrebbe limitare l'ambito delle competenze (anche) tributarie dell'Unione ai prelievi coattivi idonei a produrre effetti concreti sulle condizioni dell'ambiente all'interno del territorio europeo¹¹⁹. È pacifico a tal proposito che la normativa europea in materia di protezione dell'ambiente sia diretta ad assicurare la neutralità economica dell'inquinamento, facendo sì che le spese per la prevenzione e l'eliminazione dei relativi fattori nocivi siano sostenute dall'inquinatore. In questa prospettiva, il gettito dei prelievi fiscali applicati ad un'attività inquinante sulla base del principio "chi inquina paga" deve essere destinato alla copertura delle spese sostenute dall'ente impositore per assicurare la prevenzione, la precauzione e la correzione alla fonte dei comportamenti nocivi per

PITRONE, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente* (Aracne, Roma, 2018).

¹¹⁷ Su questi aspetti cfr. P.M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, (Madrid, 2000), p. 51 e ss., nonché P. SELICATO, *La tassazione ambientale ...*, cit., § 3, p. 262 e ss. Per una accurata ricognizione della normativa europea in materia di tributi ambientali cfr. A. PERRONE, *Fiscalità ambientale per l'Europa*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in europa e per l'europa* (Cacucci, Bari, 2016), p. 33.

¹¹⁸ Circoscrivendo chiaramente l'area delle competenze dell'intervento europeo in questa materia, l'art. 191, comma 2, TFUE stabilisce che "La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga»". È corretto, pertanto, inquadrare anche i tributi ambientali, al pari di tutti gli strumenti di tutela dell'ambiente, in una logica solidaristica, essendo tutti mirati all'obiettivo dello "sviluppo sostenibile", che richiede ai singoli contribuiti di varia natura per soddisfare i propri bisogni senza compromettere i pari diritti delle generazioni future. In tal senso S. CANNIZZARO, *La matrice solidaristica ...*, cit., p. 103.

¹¹⁹ Secondo la ricostruzione data dalla dottrina sulla scia dell'elaborazione comunitaria, sono tributi ambientali "in senso proprio" solo quelli che ricadono sotto la copertura degli artt. 191 e 192 TFUE (e in precedenza degli artt. 174 e ss. TCE), che ricomprendono nel loro presupposto lo stesso fattore inquinante, e cioè lo stesso evento che produce il danno ambientale. Così F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in L. ANTONINI (a cura di) *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (Jovene, Napoli, 2010), p. 3 (sta anche in *Rass. Trib.*, 2010, n. 2, p. 303). In senso conforme F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, in R. FERRARA, M.A. SANDULLI (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente* (Giuffrè, Milano, 2014), p. 277. La distinzione tra tributi ambientali "stricto sensu" e tributi ambientali "lato sensu" è ripresa da A. URICCHIO, *Italia: le politiche tributarie in materia ambientale*, cit., p. 467-473.

l'ambiente, essendo il risarcimento del danno soltanto l'*extrema ratio*¹²⁰. Di conseguenza, una diversa destinazione di tali entrate potrebbe trovarsi in contrasto con l'attuale previsione dell'art. 191 TFUE.

Questione diversa, però, è quella concernente la verifica, alla luce dei principi costituzionali nazionali, della capacità delle Istituzioni europee di istituire ed applicare un unico tributo del tipo anzidetto all'interno dell'intero territorio dell'Unione sottraendo agli Stati Membri una corrispondente quota della loro sovranità fiscale, come si prevede nella Comunicazione del 27 maggio 2020. Questo spostamento verso l'alto della soggettività tributaria attiva, "a contribuente invariato", non esime dal rispetto, anche da parte delle Istituzioni europee, dei principi costituzionali fondamentali degli Stati Membri in cui risiedono i contribuenti, da considerarsi "controlimiti" alla stregua dell'orientamento delle Corti costituzionali di molti Stati Membri, ormai accettato anche dalla Corte di Giustizia¹²¹.

5.e) I nuovi tributi "verdi" (la quota degli introiti dei PNA):

L'ulteriore risorsa propria, individuata peraltro soltanto in via "eventuale" dalla Commissione, si inserisce nell'ambito del sistema europeo di scambio di quote di gas a effetto serra (*European Union Emission Trading System* o EU-ETS), istituito dalla Direttiva 2003/87/CE¹²² con l'obiettivo di ridurre le dette emissioni attraverso il miglioramento delle tecnologie utilizzate nella produzione di energia e nei processi industriali più inquinanti. Stando alla proposta della Commissione, agli Stati membri verrebbe garantito il gettito derivante, negli anni precedenti, dalla vendita all'asta dei permessi, ma tutti gli introiti eccedenti questo ammontare verrebbero destinati al bilancio europeo, per un gettito stimato di circa 10 miliardi di euro¹²³.

¹²⁰ Con riferimento alla normativa nazionale, i documenti ufficiali delle Istituzioni europee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia si sono soffermati spesso su questa esigenza. A questo proposito cfr. P. MASTELLONE, *I tributi ambientali (analisi economico-giuridica)*, in S. DORIGO – P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale* (Aracne, Roma, 2013), p. 23 ed ivi, sul punto, p. 69 e segg..

¹²¹ In proposito cfr. *supra*, § 1 e richiami in nt. 12.

¹²² La Direttiva 2003/87/CE ha istituito nel territorio dell'Unione Europea un sistema di scambio delle quote di emissioni dei gas a effetto serra (*European Union Emission Trading System* o EU-ETS) con l'obiettivo di ridurre le dette emissioni attraverso il miglioramento delle tecnologie utilizzate nella produzione di energia e nei processi industriali, nonché l'uso più efficiente della stessa. Sui profili di finanza pubblica e fiscali di questo strumento cfr. M. VILLAR EZCURRA, *Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar* (Civitas, 2012), p. 79 e ss., ove si sviluppa un confronto tra «*cap and trade*» e «*carbon tax*» analizzando le varie tesi sviluppate sull'argomento dalla teoria economica; R. ALFANO, *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio "chi inquina paga", positività e negatività rispetto al prelievo ambientale*, in *Innovazione e Diritto*, www.innovazioneDiritto.it, 14 dicembre 2010; Sui possibili effetti distorsivi del sistema di scambio dei diritti di emissione cfr. O. MARZOVILLA, *Commercio internazionale e tutela ambientale*, in O. MARZOVILLA – G. TRUPIANO – M. VILLANI, *Aspetti economici interni ed internazionali della tutela ambientale* (Cacucci, Bari, 2000), p. 53. In argomento anche M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Deslocalización y derechos de emisión*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. Unico/2010, p. 295.

¹²³ Per una ricostruzione del meccanismo dei permessi negoziabili nell'ottica di una comparazione in termini di efficienza tra strumenti di mercato e strumenti fiscali cfr. I. MUSU, *Introduzione all'economia dell'ambiente* (Bologna, 2000), spec. alle pp. 77-87. Per i profili giuridici cfr. E. LUCCHINI GUASTALLA, *Il trasferimento delle quote di emissione di gas serra*, in *Nuova Giur. Civ. Comm.*, 2005, II, p. 288.

Come è noto, il sistema EU-ETS si basa su un meccanismo di tipo “*Cap & Trade*” che si propone, da un lato, di ottenere il contenimento delle emissioni prevedendo la fissazione di un limite massimo (*cap*) attraverso l’attribuzione a ciascun impianto industriale di un numero massimo di quote (o diritti) di emissioni (*European Unit Allowances – EUA*). Dall’altro (*trade*) istituisce e disciplina un mercato delle dette quote prevedendo la loro messa all’asta tra le imprese interessate. La Direttiva introduce, pertanto, uno strumento economico di tipo misto che si basa sullo sviluppo di un mercato (quello delle quote) regolato dalle leggi della domanda e dell’offerta, idoneo a stimolare le imprese ad introdurre nei loro processi produttivi strumenti, tecniche e processi di contenimento delle emissioni nocive. Per altro verso, la Direttiva consente agli Stati membri di acquisire risorse finanziarie direttamente dalle imprese interessate, attraverso la iniziale vendita all’asta del quantitativo di quote ammesso da Piani Nazionali di Assegnazione (PNA) approvati dalla Commissione¹²⁴. Viene stabilito, peraltro, che per almeno il 50% i relativi proventi devono essere destinati a finalità compatibili con gli obiettivi della Direttiva¹²⁵.

È su quest’ultimo profilo del sistema EU-ETS che dovrebbe innestarsi la nuova risorsa propria prevista in via eventuale dalla Comunicazione del 27 maggio 2020, che ipotizza di riservare al bilancio UE una quota parte del ricavato dei PNA e, per evitare che gli Stati Membri subiscano una riduzione delle proprie entrate, prevede la possibilità di ampliarne la base imponibile estendendo il sistema EU-ETS ai settori del trasporto marittimo e aereo e integrarlo con un “*carbon border adjustment mechanism*” rivolto a compensare le eventuali differenze tra gli Stati nei livelli delle emissioni nocive.

Ovviamente, anche queste entrate sarebbero dirette a ripianare il debito contratto dall’Europa per far fronte all’erogazione del *Recovery Fund*, riducendo l’ammontare della quota di competenza nazionale e alimentando il prelievo di competenza europea da destinare a fini di solidarietà generale attraverso il finanziamento dei progetti di recupero proposti dagli Stati Membri, riducendo la quota del 50% degli introiti da destinare a fini ambientali.

La questione da affrontare al fine di valutare la legittimità di questa nuova (ed eventuale) risorsa propria alla luce dei principi tributari fondamentali dei singoli Stati Membri (e, per quanto più interessa in questa sede, dell’Italia) è incentrata sulla natura giuridica dei prelievi derivanti dall’assegnazione iniziale delle quote, che dovrebbero essere parzialmente devoluti al bilancio europeo. Infatti, mentre è pacifico che le compravendite tra le imprese appartenenti ai settori interessati delle quote di emissioni già assegnate costituiscano ai fini fiscali prestazioni di servizi soggette ad I.V.A.¹²⁶, non è altrettanto pacifico che la

¹²⁴ Art. 9 della Direttiva 2003/87/CE. Soltanto in una prima fase l’assegnazione iniziale era gratuita.

¹²⁵ Art. 10, paragrafo 3, lettere da a) ad i), della Direttiva.

¹²⁶ Le operazioni di compravendita delle EUA, qualificabili ai fini dell’IVA quali prestazioni di servizi ai sensi dell’art. 32, comma 2, del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell’art. 2, comma 1, lett. c) della Direttiva 2006/112/CE, seguono il tradizionale meccanismo di applicazione dell’IVA sugli scambi intracomunitari.

natura giuridica delle somme percepite dallo Stato Membro (e, di conseguenza, anche della parte di esse che l'odierna proposta della Commissione UE ipotizza di attribuire in parte al bilancio dell'UE) sia riconducibile ad un prelievo fiscale.

Invero, la natura tributaria dei prelievi correlati alla assegnazione iniziale delle quote in esame è stata espressamente esclusa dalla Corte di Giustizia UE, che ha evidenziato il carattere sinallagmatico del prelievo, in quanto correlato all'acquisizione attraverso il meccanismo delle aste di un corrispondente diritto ad introdurre nell'atmosfera una certa quantità di emissioni inquinanti¹²⁷. In senso contrario, stato però evidenziato¹²⁸ che il ricavato delle assegnazioni viene incamerato dallo Stato ed utilizzato a fini di interesse generale per almeno il 50% del suo ammontare e ciò costituirebbe la manifestazione più evidente della natura tributaria delle entrate in questione.

A ben vedere, questa seconda prospettiva attribuisce portata dirimente alla devoluzione degli introiti derivanti dalle assegnazioni a fini di finanziamento delle pubbliche spese (siano esse di tipo diretto, quali quelle rivolte alla riduzione dei gas a effetto serra, ovvero indiretto, quali quelle non superiori al 50% destinate a fini solidaristici). Ma l'orientamento della Corte europea pare più convincente, poiché desume la natura non tributaria dei prelievi in questione dall'esistenza di uno scambio tra l'ammontare delle somme versate per l'aggiudicazione e l'attribuzione del corrispondente numero di quote¹²⁹. In effetti, la natura giuridica le quote (o diritti) di emissione è quella di un bene giuridico di carattere immateriale (in quanto esse esistono solamente in forma elettronica, con l'iscrizione nell'apposito Registro) che dà diritto ad immettere nell'atmosfera un certo quantitativo di gas a effetto serra ed è autonomamente negoziabile da parte dell'impresa aggiudicataria¹³⁰.

Da quanto appena osservato si deve desumere che il prelievo proposto non potrebbe influire sul rispetto da parte della UE dei principi fondamentali dell'ordinamento tributario nazionale e, tra questi, del

¹²⁷ In questo senso CGUE, sent. 21 dicembre 2011, Causa C- 366/10, *Air Transport Association of America and Others v. Secretary of State of Energy and Climate Change*, spec. par. 143.

¹²⁸ L. DEL FEDERICO – S. GIORGI, *The coordination of energy taxes and ETS via tax exemptions: the compatibility test in the context of free and/or auctioning allowances and TFEU rules*, in M. VILLAR EZCURRA – P. PISTONE (eds.), *Energy taxation, environmental protection and State aid. Tracing the path from divergence to convergence* (IBFD, Amsterdam, 2017), p. 341 ed ivi, nel senso di cui al testo, p. 351-355.

¹²⁹ Va ricordato che il sistema EU-ETS fu adottato proprio per aggirare l'esigenza dell'unanimità, necessaria per approvare un'imposta europea ambientale vera e propria (la c.d. "carbon tax", da tempo proposta senza successo dalla Commissione). Lo ricorda P.M. HERRERA MOLINA, *The concept of tax in the EC Treaty and in the failed European Constitution: (1) fiscal and tax provisions*, in P.M. HERRERA – G.T.K. MEUSSEN, P. SELICATO, *The Concept of Tax in EU law*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2/2007, p. 55, ove si afferma che le norme che hanno istituito le quote in questione non rientrano espressamente tra le misure "aventi principalmente natura fiscale" (nel senso indicato dall'articolo 175, paragrafo 2, TCE, oggi l'art. 192) e, quindi, non sono assoggettabili alla regola dell'unanimità. Nondimeno, secondo lo stesso Autore, in alcuni casi esse potrebbero essere considerate tali ove producessero lo stesso effetto di un tributo.

¹³⁰ In tal senso M. CECCHETTI – F. GRASSI, *Le quote di emissione*, in P. FERRARA – M.A. SANDULLI, *Trattato di diritto dell'ambiente*, Vol. II, *I Procedimenti amministrativi per la tutela dell'ambiente* (Giuffrè, Milano, 2014), p. 303 ed ivi, sul punto, p. 308-312.

principio italiano della capacità contributiva poiché, pur essendo fondato sull'elemento della coattività, non colpisce (come invece fa il tributo) una manifestazione di ricchezza in funzione del dovere di solidarietà del soggetto obbligato ma remunera l'attribuzione della titolarità di un diritto suscettibile di essere collocato sul mercato.

5.f) L'imposta straordinaria sugli extraprofitti delle imprese:

A fini solidaristici e redistributivi sarebbe sicuramente orientata la nuova imposta europea che si prevede di applicare sugli extraprofitti delle imprese di maggiori dimensioni che, invece di vedere ridotte le proprie entrate, hanno beneficiato della situazione determinata dall'emergenza sanitaria¹³¹. Nella proposta della Commissione questa nuova risorsa propria avrebbe di certo la funzione (tipicamente "fiscale") di fornire maggiori entrate al bilancio europeo ma perseguirebbe anche il fine di riequilibrare la ricchezza all'interno dell'Unione attraverso un prelievo straordinario gravante esclusivamente sui profitti immeritati o inaspettati¹³².

Dunque, la sua natura tributaria parrebbe scontata, anche alla luce della pregressa esperienza fatta dall'Italia con la c.d. "Robin Hood Tax", una maggiorazione dell'aliquota dell'IRES pari al 5,5%¹³³, introdotta al fine di colpire i sovraprofitti degli operatori del comparto petrolifero generati dall'andamento a loro particolarmente favorevole dell'economia e di mitigare "l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe nel settore energetico"¹³⁴. La "Robin Hood Tax", che colpiva i soggetti IRES titolari di ricavi superiori a 25 milioni di Euro sull'intero reddito da questi prodotto, fu dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale in ragione del suo contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost.¹³⁵. Secondo la Corte¹³⁶, invero, "ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione". Ma mentre lo scopo perseguito dal legislatore (quello di contrastare le "spinte

¹³¹ La Comunicazione della Commissione è, sul punto, alquanto laconica, limitandosi a prevedere: "*Companies that draw huge benefits from the EU single market and will survive the crisis, also thanks to direct and indirect EU and national support could contribute to rebuilding it in the recovery phase. This could include an own resource based on operations of enterprises which, depending on its design, could yield around EUR 10 billion annually*" (COM(2020) 442, p. 15).

¹³² Una approfondita analisi dell'imposizione straordinaria nell'ambito degli strumenti di finanza pubblica diretti a contrastare le crisi è svolta da A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito, strumenti di finanza straordinaria e "windfall taxes"*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2018, I, p. 3. Come ricorda l'Autore, questo tipo di prelievi fu studiato nei periodi post-bellici per riequilibrare i conti dissestati per effetto delle straordinarie esigenze finanziarie dovute all'incremento delle spese militari. Sul punto Uricchio si richiama ai risalenti studi di Benvenuto Griziotti sullo stesso tema.

¹³³ Successivamente aumentata al 6,5% e poi al 10,5%.

¹³⁴ L'imposta fu istituita dall'art. 81 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. nella L. 6 agosto 2008, n. 133. Tra virgolette, nel testo, alcuni passaggi del comma 16 dell'art. 81.

¹³⁵ Corte Cost., sent. 13 gennaio 2015, n. 10, ampiamente commentata da vari Autori su *Rass. Trib.*, 2015, n. 5, ad essa interamente dedicato.

¹³⁶ Sent. cit., punto 6.2.

contraddittorie costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio¹³⁷) è apparso alla Corte “senz'altro legittimo”, non altrettanto si sono dimostrati i mezzi approntati per conseguirlo, viziati da molteplici incongruenze, quali: a) il fatto che la maggiorazione “colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata”¹³⁸; b) il fatto che “le disposizioni censurate nascono e permangono nell'ordinamento senza essere contenute in un arco temporale predeterminato”, con l'insorgenza di un evidente “conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, intendono ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, configurano un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura”¹³⁹; c) “la inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire”, poiché il divieto di traslazione del maggiore onere fiscale sui prezzi al consumo “risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso”¹⁴⁰.

Nella recente proposta europea il maggior prelievo viene giustificato per gli eccezionali livelli di reddito che alcune imprese sono riuscite ad ottenere soltanto a causa di una accresciuta domanda di particolari beni o servizi (dispositivi di protezione, interventi di sanificazione, ecc.). Dunque, per gli stessi presupposti che la Corte costituzionale ha ritenuto idonei a giustificare la “Robin Hood Tax” italiana.

Tuttavia, non è dato sapere, ad oggi, se la nuova imposta europea soddisferà i criteri in base ai quali, alla luce del principio italiano della capacità contributiva, può essere escluso il vizio di irragionevolezza che ha portato la nostra Corte costituzionale a dichiarare l'illegittimità della sua omologa imposta italiana.

5.g) La “Digital Tax” europea:

Da ultimo, la Comunicazione del 27 maggio 2020 prevede l'introduzione di una “Digital Tax” europea modellata secondo gli standard dell'OCSE¹⁴¹. La nuova imposta si applicherebbe con un'aliquota del tre

¹³⁷ Sent. cit., punto 6.5.

¹³⁸ Sent. cit., punto 6.5.1. In altri termini, secondo la Corte, il prelievo straordinario dovrebbe essere concepito in modo tale da aggiungersi all'imposta applicabile in via ordinaria producendo a carico delle società che ne vengono colpite (che sono normalmente soggette ad imposizione proporzionale) una sostanziale progressività del prelievo.

¹³⁹ Sent. cit., punto 6.5.2. Mancherebbe, secondo la Corte, “una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione”

¹⁴⁰ Sent. cit., punto 6.5.3. La disciplina censurata non prevedeva “meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo”.

¹⁴¹ Anche in questo caso, la sintesi adottata lascia nel vago la struttura del nuovo prelievo, limitandosi a richiamare il lavoro già fatto dall'OCSE: “A digital tax would build on OECD work on corporate taxation of a significant digital presence” (COM(2020) 442, p. 15).

per cento sul fatturato lordo e, secondo le stime della stessa Commissione, dovrebbe generare entrate aggiuntive pari a cinque miliardi di euro.

A dire il vero, questa ipotesi è da tempo allo studio, tanto da parte di singoli Stati Membri quanto da parte dell'UE¹⁴². A marzo 2018, dopo una serie di importanti approfondimenti¹⁴³, la Commissione UE ha proposto di istituire, dopo un primo periodo transitorio, un'imposta europea sui profitti delle imprese digitali con una presenza digitale significativa¹⁴⁴ ma, a tutt'oggi, l'introduzione della nuova imposta non è stata ancora approvata.

Va ricordato che le proposte fatte in passato dalla Commissione per introdurre una *Digital Tax* negli Stati membri non hanno mai ottenuto il necessario consenso, inducendo alcuni Stati (Francia e Italia in particolare) ad intervenire autonomamente¹⁴⁵. E, d'altra parte, una *Digital Tax* europea sarebbe certamente una risorsa alternativa ad eventuali imposte nazionali della stessa natura, che aggiungerebbe nuove risorse al bilancio dell'Unione ed eviterebbe una disparità di trattamento tra i diversi regimi nazionali con immaginabili conseguenze negative sulla concorrenza nel mercato unico.

¹⁴² Per una accurata ricognizione riguardante il tema in esame cfr. L. DEL FEDERICO – C. RICCI, *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo* (AMON, 2015). In tema si veda altresì T. DI TANNO (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale (Position Paper)* (Fondazione Bruno Visentini, Roma, 2019). Sul tema della crisi dell'imposta sul reddito delle società e dell'urgenza di nuove soluzioni condivise a livello internazionale in grado di ristabilire equità ed efficienza nella tassazione delle imprese digitali cfr. L. CARPENTIERI, S. MICOSSI, P. PARASCANDOLO, *Tassazione d'impresa ed economia digitale* (ASSONIME, Note e Studi, n. 6/2019). In argomento cfr. altresì P. VALENTE, *Tassazione delle imprese digitali: aspetti critici e prospettive future*, in *Fisc & Comm. Int.*, 2019, n. 4, p. 9.

¹⁴³ Una riflessione specifica sulla tassazione delle attività digitali è stata sviluppata nel 2015 nella Comunicazione "Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i cinque settori principali di intervento (COM(2015) 302). In quell'occasione si era auspicata l'elaborazione di una nuova impostazione che realizzasse una tassazione equa ed efficiente, tra l'altro ristabilendo "il legame tra l'imposizione fiscale e il luogo in cui si svolge l'attività economica". Il 21 settembre 2017, la Commissione europea ha pubblicato una Comunicazione dal titolo "Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale" (COM(2017) 547). Nel testo si auspica la realizzazione di una tassazione equa dell'industria digitale attraverso un'azione al livello UE ed "un'impostazione globale e moderna" che assicuri equità, competitività, integrità del mercato unico e sostenibilità del sistema.

¹⁴⁴ A marzo 2018 la Commissione UE ha presentato due proposte di direttiva – rispettivamente COM(2018)148 e COM(2018)147 del 21 marzo 2018 – che tracciano un percorso in due fasi: la prima fase – la soluzione *targeted* – è rappresentata dalla proposta di direttiva "relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali (ISD)", che prevede l'introduzione in via transitoria di un'imposta indiretta sui ricavi derivanti dai servizi digitali; la seconda fase – la soluzione *comprehensive* – contempla la "tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa" individuando un nuovo criterio di collegamento territoriale (diverso dalla presenza fisica) e potenzialmente globale, che integra la tradizionale nozione di stabile organizzazione.

¹⁴⁵ Il legislatore italiano ha introdotto un'imposta sui servizi digitali (ISD) con l'art. 1, commi da 35 a 50 della L. 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019). La nuova imposta non è mai entrata in vigore a causa della mancata emanazione dei suoi decreti attuativi. L'art. 1 della L. 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) l'ha riproposta con alcune modifiche rendendola applicabile a partire dal 1° gennaio del 2020. Per un'analisi della originaria normativa italiana con raffronti alle proposte di *web tax europea* cfr. A. PERRONE, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della digital economy*, in *Riv. Dir. Trib. (online)*, 30 agosto 2019, p. 1-6.

Un'ulteriore precisazione s'impone. Il pacchetto antielusione europeo, c.d. ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*)¹⁴⁶, varato dalla Commissione Europea per inserire all'interno degli Stati Membri misure di contrasto alle pratiche elusive, pur proponendosi di ridurre i fenomeni di aggiramento delle norme tributarie identificando una serie di limiti alla pianificazione fiscale aggressiva e contemplando fenomeni di erosione delle basi imponibili¹⁴⁷, non menzionava le problematiche elusive correlate alle attività economiche digitali. Si rendeva dunque più che mai necessario un intervento del legislatore europeo in tal senso. Intervento che però non c'è stato per l'opposizione di alcuni Paesi tra cui Irlanda, Svezia, Estonia Repubblica Ceca. Grazie ad alcuni privilegi fiscali molto controversi, l'Irlanda, ad esempio, ospita le sedi europee di diverse multinazionali statunitensi del digitale, tra cui Google, Facebook e Twitter, e si oppone da tempo all'adozione di criteri più rigorosi¹⁴⁸. Gli altri Paesi, più semplicemente, temono che l'imposta possa danneggiare le imprese di questo settore e scoraggiarle dal fare nuovi investimenti nei loro territori.

6. Un'ulteriore ipotesi di risorsa propria europea: dalla “*Common Consolidated Corporate Tax Base*” (CCCTB) alla “*Common Consolidated Corporate Tax*”?

Un ulteriore progetto funzionale al reperimento da parte dell'Unione di nuove risorse proprie rispondenti a razionali criteri di collegamento del prelievo ad un presupposto economico indice di una ricchezza idonea a generare un autonomo dovere tributario nei confronti dell'Unione potrebbe essere costituito dall'impiego della Base Imponibile Consolidata Comune (la c.d. “*Common Consolidated Corporate Tax Base*”, in acronimo CCCTB), di cui da molto tempo si progetta l'istituzione al fine di armonizzare i criteri di determinazione del reddito dei gruppi europei di società. A ben vedere, l'approvazione della CCCTB potrebbe costituire la premessa per istituire un'imposta europea su tali categorie di soggetti, che presentano un solido collegamento con l'ordinamento unionale, operando al suo interno avvalendosi delle libertà fondamentali di circolazione stabilite dai Trattati.

¹⁴⁶ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno come modificata e integrata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 (c.d. ATAD 2).

¹⁴⁷ Dette condotte, infatti, oltre ad essere eticamente, e socialmente, deprecabili, pregiudicano il fondamentale principio enunciato all'interno della Comunicazione della Commissione del 25 ottobre 2016 (COM 2016/687), ove si afferma che bisogna “far sì che tutte le imprese operanti nell'Unione paghino le tasse nel luogo in cui gli utili e il valore vengono generati”.

¹⁴⁸ Sul tema della concorrenza fiscale dannosa, sviluppata da alcuni Stati UE e mai debellata cfr. *supra*, §3.2).

La proposta di “*Common Consolidated Corporate Tax Base*” (CCCTB) fu avanzata per la prima volta nel 2001¹⁴⁹ e in forma più compiuta nel 2003¹⁵⁰. Successivamente fu più volte riveduta, accantonata e recuperata all’interno dell’agenda della Commissione¹⁵¹. Essa si propone di fornire ai gruppi europei di società la possibilità di determinare in modo unitario il loro reddito complessivo avvalendosi di regole comuni per il calcolo della base imponibile e prevede la ripartizione di quest’ultima tra gli Stati membri in cui il gruppo è attivo, utilizzando una formula predefinita. Ciascuno Stato membro, pertanto, applicherebbe sulla quota di reddito di rispettiva competenza la propria imposta nazionale sulle società, nel rispetto del principio di sovranità.

Uno degli innegabili benefici della CCCTB sarebbe quello di contrastare l’elusione fiscale da parte dei gruppi europei di società che, per la loro struttura multinazionale, hanno una maggiore capacità di pianificazione fiscale attraverso le manovre sui prezzi di trasferimento, le operazioni societarie straordinarie, le localizzazioni fittizie o di comodo delle loro *branches* e *subsidiaries*. Infatti, attraverso l’armonizzazione delle regole di determinazione della base imponibile unica e la sua distribuzione tra gli Stati membri in funzione di parametri collegati alla effettiva presenza sul loro territorio delle *business units* (ammontare degli investimenti, numero di addetti, volume di affari, ecc.) e non delle mere risultanze di bilancio di ciascuna di esse, le operazioni infragruppo e le ristrutturazioni interne diverrebbero del tutto irrilevanti¹⁵².

Tale proposta per quanto interessante non ha trovato il favore di alcuni ordinamenti nazionali. Per quanto riguarda il nostro Paese, ci si è anche domandati se il sistema di determinazione parametrica delle basi imponibili nazionali potesse essere conciliato con i principi costituzionali, in particolare con il principio di capacità contributiva stabilito dall’art. 53, comma 1, Cost.¹⁵³. La CCCTB, inoltre, è stata osteggiata da quegli Stati (tra cui Lussemburgo, Irlanda, Cipro e Malta) interessati a mantenere integre le loro strategie di *dumping* fiscale che alimentano la pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali.

¹⁴⁹ COMMISSIONE EUROPEA, Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali Strategia per l’introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società, COM (2001)582 del 23 ottobre 2001.

¹⁵⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società – Risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere*, COM (2003)726 del 24 novembre 2003.

¹⁵¹ Per una disamina dell’evoluzione nel tempo del progetto cfr. P. SELICATO, *La Common Consolidate Tax Base (CCCTB) tra esigenze di armonizzazione della imposta sulle società e profili di compatibilità con gli ordinamenti nazionali*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 1-2/2009, p. 161. Più di recente D. CANÉ, *La proposta di direttiva per una CCCTB: una analisi per principi*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 6, 1511, C. RICCI, *La proposta di direttiva sulla CCCTB: profili soggettivi, base imponibile e suo consolidamento*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 3, I, p. 2; P. VALENTE, *Il progetto per una base imponibile comunitaria. Recenti sviluppi e prospettive future*, in *Riv. Guardia Fin.*, 2016, n. 3, p. 711.

¹⁵² Sul punto vi è un diffuso consenso. Cfr. al riguardo A. PERRONE, *L’equa tassazione delle multinazionali in europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, n. 1, p. 63.

¹⁵³ P. SELICATO, *La Common Consolidate Tax Base (CCCTB) ...*, cit., spec. §§ 4 e 5, alle pagg. 170 e ss., ove in questo senso si ipotizza la configurabilità di un “controlimite” idoneo a contrastare l’applicabilità dei criteri di *apportionment* stabiliti dalla Direttiva.

Davanti all'ennesima *impasse* del Consiglio europeo in tema di base imponibile comune e consolidata per le multinazionali, in particolare digitali, i membri della “Commissione indipendente per la riforma della tassazione delle imprese multinazionali” (ICRICT) hanno scritto una lettera aperta¹⁵⁴ destinata all'allora presidente della Commissione Europea Jean-Claude Juncker (lussemburghese) per chiedergli uno scatto in avanti verso la giustizia fiscale. Come ribadito nella missiva, infatti, ogni anno i Paesi dell'Unione europea perdono tra i 50 e i 70 miliardi di euro in entrate a causa dell'elusione fiscale da parte delle multinazionali. E, se si considerano anche le perdite dovute a regimi con bassa imposizione fiscale, la cifra potrebbe arrivare a 160-190 miliardi di euro all'anno.

È evidente, dunque, come l'ostacolo all'approvazione della proposta di direttiva sulla CCCTB non si collochi all'interno delle istituzioni comunitarie, quanto piuttosto negli egoismi nazionali, che sempre più spesso impediscono lo sviluppo delle iniziative elaborate a livello comunitario. Anche questo episodio, pertanto, lascia intravedere i segni di quella perdita di fiducia nei confronti dell'approccio multilaterale che aveva dominato lo scenario internazionale fino a qualche anno fa e che ha avuto con la pandemia un ulteriore momento di arresto.

Ma non va sottaciuto che la CCCTB, una volta introdotta, potrebbe agevolmente trasformarsi in una CCCT (“*Common Consolidated Corporate Tax*”), ovvero in un'imposta sul reddito dei gruppi europei di società, da attribuirsi alla competenza dell'Unione Europea e configurarsi come ulteriore risorsa propria in aggiunta (o in alternativa) a una o più di quelle ipotizzate dalla Commissione nella sua comunicazione del maggio scorso. In effetti, il presupposto di un'imposizione diretta sui redditi dei gruppi europei di società avrebbe un genuino collegamento con l'intero ordinamento europeo, siccome i gruppi così organizzati si avvantaggerebbero direttamente delle norme unionali che garantiscono la libertà di circolazione sull'intero territorio europeo alle merci, alle imprese e agli altri fattori produttivi (capitali e lavoro). Del resto, la figura del gruppo come autonomo soggetto passivo d'imposta ha trovato formale riconoscimento nella legislazione fiscale di molti Stati Membri¹⁵⁵ ed ha avuto diffusi riconoscimenti anche

¹⁵⁴ ICRICT, *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*, New York, 1st October 2018.

¹⁵⁵ In argomento, per l'analisi della contrapposizione tra frammentazione giuridica e unità economica del gruppo di società e la prospettazione delle possibili soluzioni sul piano fiscale cfr. P. SELICATO, *Le somme compensative dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti*, in A. IORIO, (coord.), *L'attività di controllo sul consolidato nazionale* (IPSOA, Milano, 2006), p. 199. Per un'interessante analisi delle ricadute fiscali del rapporto tra controllo e gruppo, cfr. G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica* (CEDAM, Padova, 2008), spec. alle pagg. 253 e ss.. In tema altresì C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES* (Giappichelli, Torino, 2015), spec. al Cap. II, pagg. 105 e segg..

nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea con riferimento ad alcuni importanti e specifici aspetti¹⁵⁶.

7. Alcune riflessioni conclusive

L'Unione Europea nacque subito dopo il secondo conflitto mondiale con l'obiettivo di far fronte ad una crescente esigenza di integrazione economica tra gli Stati membri al fine di poter competere con i grandi protagonisti del mercato globale. Oggi, dopo oltre sessant'anni dalla nascita dell'Unione, ci si domanda con sempre maggiore insistenza su quali basi questa possa adottare (ed imporre) soluzioni valide su tutto il territorio europeo in assenza di un *demos*, di una cultura condivisa e, soprattutto, di risorse finanziarie comuni con le quali fare fronte (anche) a contesti emergenziali come quello che stiamo attraversando oggi.

Su questo punto, nelle scienze sociali si sostiene in modo alquanto pragmatico che il problema delle istituzioni europee non sia quello della loro legittimazione democratica ma, più semplicemente, quello di una crisi di credibilità. In questa prospettiva, l'Unione Europea avrebbe l'unico scopo di svolgere una funzione di *problem-solving*. Per questa ragione non avrebbe bisogno di essere legittimata in forma diretta, poiché il suo unico obiettivo sarebbe quello di perseguire un criterio di efficienza. Pertanto, la legittimazione verrebbe sottratta al versante della deliberazione pubblica (“*input*”) e collocata sul versante dei risultati (“*output*”)¹⁵⁷.

Alan Milward¹⁵⁸ e Andrew Moravcsik¹⁵⁹ hanno sostenuto un approccio intergovernamentalista, che supera l'*impasse* ritenendo che i processi decisionali dell'UE siano legittimati indirettamente attraverso gli Stati membri. Gli intergovernamentalisti, infatti, accolgono il processo di integrazione come il risultato di un compromesso tra gli Stati Membri, volto al raggiungimento degli interessi individuali di ciascuno di essi. A ciò corrisponde l'idea di una riduzione del grado di autonomia delle istituzioni europee, dal momento che, in questa prospettiva, esse vengono ritenute sotto il controllo dei governi degli Stati Membri.

Entrambe le prospettazioni, però, non sembrano in grado di dare soluzione al problema. L'idea dell'Unione Europea quale entità finalizzata al *problem-solving* e fondata sul criterio dell'*output* cade in due

¹⁵⁶ Ad esempio, un tema di grande rilievo nella fiscalità dei gruppi europei di società è quello della deducibilità delle perdite infragruppo. In argomento cfr. P. CARDELLA, *La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito. Studi preliminari* (Giappichelli, Torino, 2012) ed ivi, per questi aspetti, pagg. 197 e segg.

¹⁵⁷ G. MAJONE, *The Credibility Crisis of Community Regulation*, in: *Journal of Common Market Studies*, Vol. 38, 2, 2000, pp. 273–302. ID, *The European Commission: The Limits of Centralization and the Perils of Parliamentarization*, in *Governance*, Vol. 15, 3, 2002, pp. 375–92.

¹⁵⁸ A. MILWARD, *The European Rescue of the Nation State*, Routledge, 2005, pp. 462.

¹⁵⁹ A. MORAVCSIK, *In defense of the “democratic deficit”: reassessing the legitimacy of the european union*, *Journal of Common Market Studies*, Vol. 40, 4, 2002, pp. 603–34.

errori di metodo. In primo luogo, non è possibile ottenere risultati soddisfacenti senza il consenso di coloro i quali sono direttamente influenzati dalle decisioni prese. In secondo luogo, l'efficienza dei risultati è una fonte di legittimazione troppo debole per garantire stabilità ad un ordinamento politico, dal momento che quest'ultimo verrebbe meno qualora non si raggiungessero esiti soddisfacenti. Allo stesso modo, la teoria intergovernamentalista non riesce a delineare correttamente l'attuale *asset* del sistema politico in Europa¹⁶⁰. L'espansione dei poteri delle istituzioni europee e lo sviluppo di un diritto autonomo e sovraordinato a quello degli Stati membri, rendono quest'approccio insufficiente ai fini di una spiegazione del sistema politico europeo, che viene ridotto alla semplice interazione strategica. Infine, l'intergovernamentalismo non riesce neanche a dar conto del sentimento di scetticismo e di insoddisfazione che si manifesta nei riguardi dell'integrazione comunitaria. Pertanto, il principio dello Stato regolatore e l'intergovernamentalismo si rivelano inadeguati a dare una giustificazione normativa dell'UE.

Il problema appare senza vie d'uscita. Infatti, se da un lato sembra sempre più evidente la necessità di istituire un ordinamento politico democratico sovranazionale, dall'altro non si riesce a trovarne la fonte di legittimazione. In questo frangente molti sono gli autori che ritengono impossibile la democrazia al di fuori dello Stato-nazione, ritenendo che la sola soluzione al problema del *deficit* democratico sia la riduzione dei poteri politici dell'Unione¹⁶¹. In questa prospettiva è stato sostenuto che un rafforzamento della dimensione europea non farebbe altro che aggravare ulteriormente la situazione attuale¹⁶², dal momento che, considerata l'assenza di un *demos* europeo, le istituzioni nazionali non riuscirebbero a fornire una legittimazione alle istituzioni europee. Questo pensiero è stato accolto anche da Andreas Follesdal e Simon Hix¹⁶³, per i quali il *deficit* democratico dell'Unione europea è amplificato dal fatto che il processo di integrazione favorisce un progressivo aumento del potere degli esecutivi rispetto ai parlamenti, anche a livello nazionale. Per queste ragioni, i sostenitori della tesi dello Stato-nazione ritengono che l'integrazione conduca ad un gioco a somma negativa, dal momento che il *deficit* delle istituzioni europee viene trasmesso agli Stati nazionali acuendone le problematiche invece di risolverle. A tal proposito, Vivien Schmidt¹⁶⁴ ha sostenuto che ci troviamo di fronte a "politiche" europee prive di "politica" laddove, invece, i Paesi membri vivono di "politica" senza "politiche". Tirando le fila, sia la visione della disintegrazione (tanto l'intergovernamentalismo quanto la teoria dello Stato regolatore) sia la

¹⁶⁰ Si veda M. CAMICI, *La questione della sfera pubblica Europea*, in *Dialoghi Europei*, 2017, ed. online.

¹⁶¹ M. CAMICI, *La questione della sfera pubblica Europea*, in *Dialoghi Europei*, 2017, ed. online.

¹⁶² R. BELLAMY, D. CASTIGLIONE, *Legitimizing the Euro-"Polity" and its "Regime": the Normative Turn in EU Studies*, *European Journal of Political Theory*, 2, 2003: pp. 7-34.

¹⁶³ A. FOLLESDAL, S. HIX, *Why There is a Democratic Deficit in the EU: A Response to Majone and Moravcsik*, *Eurogov Paper*, N. C-05, 2005.

¹⁶⁴ V.A. SCHMIDT, *Democracy in Europe: The EU and National Politics* (Oxford University Press, 2006).

visione federale non riescono a liberarsi del peso dello Stato-nazione concepito come la sola forma politica possibile avente la fonte di legittimazione in una sfera pubblica monolitica. Tali teorie, dunque, appaiono accomunate e fuorviate da un vizio che Ulrich Beck ha definito “nazionalismo metodologico”¹⁶⁵.

Ed ecco, allora, che si riaffaccia il problema del nazionalismo. Ma la richiesta di solidarietà attivata per contrastare la pandemia da COVID-19 impone di arrestare una volta per tutte il processo di frammentazione che sta bloccando l'Europa. Per raggiungere in modo pieno questo obiettivo, però, l'Unione dovrebbe darsi una base giuridica unitaria, condivisa intimamente nelle coscienze attraverso il riconoscimento dell'unità politica di un territorio. Come è stato già detto, l'assenza di questo elemento potrebbe costituire un ostacolo alle scelte distributive che comportano il trasferimento della ricchezza da uno Stato all'altro, poiché solo l'appartenenza a un'unica comunità politica può legittimare questo tipo di interventi.

Ciò non ostante, la strada aperta dalla Commissione con la comunicazione del 27 maggio 2020 va esattamente in questa direzione, sottoponendo agli Stati membri un imponente programma di prestiti e sovvenzioni finanziato con risorse rivenienti da nuove entrate proprie, poste a carico non degli Stati membri ma di singoli contribuenti che manifestano la titolarità di indici di ricchezza idonei ad esprimere la loro solidarietà rispetto alla realizzazione del “bene pubblico” cui il relativo gettito è destinato¹⁶⁶.

Nella scelta dei presupposti che dovranno legittimare l'applicazione delle nuove risorse proprie sono stati individuati indici di ricchezza strettamente connessi agli effetti economici della pandemia, che ha accentuato le disuguaglianze e favorito ulteriormente la concentrazione dei patrimoni, già in atto da qualche decennio. Così facendo, la Commissione ha agito con le medesime logiche di un governante nazionale, utilizzando il tributo come strumento delle proprie politiche di finanza pubblica e destinandolo alla copertura degli interventi di spesa (nella fattispecie il *Recovery Plan*) ritenuti necessari a realizzarle.

Oltretutto, nelle conclusioni della riunione dell'11 dicembre 2020¹⁶⁷, il Consiglio europeo ha approvato all'unanimità i criteri di applicazione del regolamento che sarà approvato al fine di disciplinare il regime generale di condizionalità per la protezione del bilancio dell'Unione. Il documento (§ I.1.) richiama preliminarmente i valori su cui si fonda l'Unione, compreso quello dello “Stato di diritto” (art. 2 TUE) e la procedura prevista in caso di violazione dei detti valori (art. 7 TUE). Si prevede, tuttavia, che “La

¹⁶⁵ Sul punto cfr. U. BECK, *La società cosmopolita* (Il Mulino, 2003).

¹⁶⁶ Va ricordato che, secondo l'art. 311 TFUE, “L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie”. Pertanto, l'obbligo giuridico di dotare il bilancio dell'Unione di risorse proprie adeguate a sostenere le spese destinate a finanziare i progetti comuni scaturisce direttamente dal Trattato.

¹⁶⁷ EUCO 22/20 CO EUR 17 CONCL 8.

semplice constatazione di una violazione dello Stato di diritto non è sufficiente ad attivare il meccanismo” (ivi, § I.3.e). In buona sostanza, il meccanismo resta formalmente invariato, ma si prevede che qualora venga introdotto un ricorso di annullamento in relazione al regolamento, la Commissione metterà a punto le sue linee guida “successivamente alla sentenza della Corte di giustizia” che decide sul detto ricorso e che “fino alla messa a punto di tali linee guida la Commissione non proporrà misure a norma del regolamento” (ivi, § I.3.c).

In tale contesto, il Consiglio si è impegnato a “intraprendere immediatamente i passi necessari per l’adozione dell’intero pacchetto di strumenti pertinenti, compresi il regolamento sul quadro finanziario pluriennale e la decisione sulle risorse proprie”. E ha ottenuto il correlato impegno degli Stati membri a fare “tutto il possibile per approvare la decisione sulle risorse proprie”, conformemente alle rispettive norme costituzionali ed “in vista della sua rapida entrata in vigore”¹⁶⁸.

Questo provvedimento (noto anche come “compromesso Merkel”), oltre ad aver consentito al Consiglio di dare via libera ai passaggi che ancora mancano all’approvazione del *Recovery Plan*, ha fatto entrare le logiche decisionali dell’Unione nel cuore delle scelte politiche degli Stati membri, collegando (sia pure in modo non esclusivo) alla protezione degli interessi finanziari dell’Unione il rispetto della “*rule of law*” e degli altri diritti fondamentali (la libertà di stampa, l’indipendenza della magistratura, le libertà religiose e di genere, le politiche sull’immigrazione). È evidente che tutto ciò rappresenta un enorme passo in avanti nella direzione di un’idea di Europa che oltrepassa il confine, divenuto sempre più angusto, della tutela della concorrenza nel mercato unico.

Va anche considerato che l’attribuzione all’Unione Europea di un autonomo potere di imposizione (prevista dal Piano *Next Generation EU*) priverà inevitabilmente gli Stati membri di una parte importante della sovranità fiscale, spostando l’asse della politica economica europea dalla dimensione interstatale a quella unionale. Questo ulteriore passaggio, per le ragioni già dette¹⁶⁹, spingerà gli Stati membri (tenuti a deliberare l’approvazione delle nuove risorse proprie previste dal Piano) a consolidare i vincoli nascenti dai Trattati. In questa prospettiva, non è escluso che il percorso diretto all’introduzione delle nuove risorse proprie possa avviare una seria riflessione sull’esigenza di pervenire, avvicinando l’approdo federale, ad un rafforzamento dei poteri del Parlamento UE che preveda l’attribuzione all’organo elettivo del potere di istituire e regolare tributi propri dell’Unione, in ossequio all’aforisma “*no representation without taxation*”.

¹⁶⁸ Va ricordato che le determinazioni che prevedono l’istituzione di nuove risorse proprie sono soggette a una delle procedure legislative più gravose che prevede il trattato. Infatti, il principale atto legislativo che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie (la cosiddetta decisione sulle risorse proprie) è adottato dal Consiglio che delibera all’unanimità, previa consultazione del Parlamento, ed è soggetto alla ratifica di tutti gli Stati membri.

¹⁶⁹ Cfr. *supra*, § 5.b).



Aprondo il 21 settembre 2020 la settantacinquesima Assemblea Generale dell'ONU (tenutasi mediante collegamento in remoto a causa della pandemia), il Segretario Generale Antonio Gutierres ha lanciato un forte appello al consolidamento dell'approccio multilaterale, osservando che “il Coronavirus ha messo a nudo le fragilità del mondo. Possiamo sconfiggerle solo insieme, ma oggi abbiamo un *surplus* di sfide multilaterali e un *deficit* di soluzioni multilaterali”. Esprimendo l'auspicio che “i leader del mondo siano abbastanza umili da riconoscere la nostra fragilità e capire che abbiamo bisogno di unità, solidarietà e cooperazione internazionale”, Gutierres ha dato forza, sia pure indirettamente, alle spinte alla coesione che hanno interessato le massime istituzioni europee.

L'Unione Europea, approvando il *Recovery Plan* ha fatto un primo ed importante passo in questa direzione, adottando all'interno di un quadro di cooperazione multilaterale soluzioni a dir poco rivoluzionarie sul piano della finanza pubblica, arrestando il processo di deglobalizzazione e di rinazionalizzazione che l'ha investita negli ultimi anni. L'auspicio è di vedere al più presto la fine di questo impegnativo percorso, che potrà essere raggiunta soltanto se maturerà la consapevolezza che nulla sarà più come prima nemmeno nel campo della finanza pubblica e che soltanto così l'Europa potrà sfuggire alla triste fine del tacchino induttivista richiamato da Bertrand Russell.