

Un sistema fiscale europeo: non una questione di se, ma di come e quando

Un'analisi della proposta della Commissione europea del 15 gennaio 2019: Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy



Damiano Censi

Dottorando di ricerca in Diritto costituzionale,
Università degli studi di Ferrara

La proposta di modificare le regole di maggioranza interna al Consiglio al fine di rendere la maggioranza qualificata il metodo ordinario di decisione anche in materia di tassazione vanta un percorso risalente. Alla fase programmatica tuttavia ha fatto seguito nel gennaio di quest'anno una comunicazione della Commissione europea dal titolo "Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy". La comunicazione ribadisce gli effetti positivi che potrebbero derivare da una riforma del processo di legiferazione in materia di tassazione tale da superare la regola dell'unanimità. Inoltre, sottolinea le riforme che non sono state portate a compimento a causa della sussistenza della necessità dell'approvazione unanime da parte di tutti gli Stati membri in seno al Consiglio dell'UE e la scarsa incisività di quanto portato a compimento, ma, soprattutto, indica una "roadmap" per pervenire all'applicazione della procedura legislativa ordinaria anche in materia di tassazione. Non sorprende tuttavia il coro di critiche suscitato dalla comunicazione del resto direttamente proporzionale alla rilevanza ed alla varietà dei punti toccati dalla proposta che affronta direttamente il sistema di pesi e contrappesi lasciato in eredità dalla Commissione Juncker: dal recupero di circa 300 mila. di euro coordinando più tempestivamente le politiche fiscali degli Stati membri nella lotta all'evasione ed all'elusione fiscale, al finanziamento di un sistema di risorse proprie che dovrebbe costituire la base su cui costruire un Ministro unico delle Finanze europee, al deficit democratico, connesso con le sfide poste alla sovranità degli Stati membri.

I. Premessa

Il Presidente della Commissione europea Jean-Claude Juncker dal momento della sua elezione ha scelto il discorso sullo stato dell'Unione europea (UE)^[1] come occasione per definire e dare risonanza ai suoi progetti per il futuro dell'Europa. Proprio in tale occasione nel 2017, in particolare per quanto riguarda le scelte sulle risorse proprie e sulla tassazione, propose di modificare le regole di maggioranza interna al Consiglio al fine di rendere la regola della maggioranza qualificata il metodo comune di decisione, applicabile mediante l'utilizzo delle "clausole passerella"^[2] previste dai trattati, e ribadì tale visione programmatica nel 2018 affermando che tale riforma avrebbe permesso di essere più veloci nelle decisioni urgenti riguardanti la stabilità dell'Unione economica monetaria (UEM)^[3].

Al piano programmatico ha fatto seguito, nel gennaio del 2019, una comunicazione della Commissione europea dal titolo "Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy"^[4]. La comunicazione rivolta al Parlamento, al Consiglio europeo ed al Consiglio dell'UE, ribadisce gli effetti

[1] Il discorso sullo stato dell'UE è previsto esplicitamente dal IV° allegato all'accordo quadro che regola le relazioni tra il Parlamento europeo e la Commissione europea (cfr. per il testo completo: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010Q1120\(01\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010Q1120(01)&from=IT) [consultato il 26.07.2019]), e così dispone: "Ogni anno durante la prima tornata di settembre, si tiene una discussione sullo stato dell'Unione, durante la quale il presidente della Commissione pronuncia un discorso in cui fa il punto della situazione per l'anno in corso e presenta le priorità per gli anni successivi. A tal fine, il presidente della Commissione presenta contemporaneamente per iscritto al Parlamento i principali elementi che sottendono all'elaborazione del programma di lavoro della Commissione per l'anno seguente".

[2] Il cui funzionamento e ruolo verrà approfondito nei prossimi paragrafi.

[3] "When it comes to important single market questions, I want decisions in the Council to be taken more often and more easily by qualified majority – with the equal involvement of the European Parliament. We do not need to change the Treaties for this. There are so-called «passerelle clauses» in the current Treaties which allow us to move from unanimity to qualified majority voting in certain cases – provided the European Council decides unanimously to do so. I am also strongly in favour of moving to qualified majority voting for decisions on the common consolidated corporate tax base, on VAT, on fair taxes for the digital industry and on the financial transaction tax". Cfr. per il testo completo: https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches_en (consultato il 26.07.2019).

[4] Il testo ed i passaggi della comunicazione verranno esposti nei prossimi paragrafi. Cfr. per il testo completo: <https://bit.ly/2suAPu2> (consultato il 26.07.2019).

I. Premessa.....	357
II. La "clausole passerella", unica alternativa all'unanimità?.....	358
III. Analizzando le conclusioni, l'unanimità è vera garante della sovranità?.....	359

positivi che potrebbe generare una riforma del processo di legiferazione in materia di tassazione, qualora si riuscisse a superare la regola dell'unanimità. Nel testo si sottolineano le riforme che non sono state portate a compimento a causa della sussistenza della necessità dell'approvazione unanime da parte di tutti gli Stati membri in seno al Consiglio dell'UE, che quanto portato a compimento è risultato essere sempre un compromesso al ribasso nel dare al sistema di tassazione europea trasparenza ed efficacia, nonché efficienza nel combattere elusione ed evasione fiscale^[5] e, infine, si afferma che l'abbandono dell'unanimità non configurerebbe un *vulnus* alla sovranità finanziaria degli Stati membri, non conseguendone in alcun modo un incremento delle attribuzioni dell'UE.

Il Commissario europeo per gli affari economici e monetari, la fiscalità e l'unione doganale, Pierre Moscovici, intervenuto molteplici volte sul tema, ha sottolineato l'intenzione della Commissione europea di suscitare un ampio dibattito sulla riforma in oggetto, ponendola come elemento centrale del confronto delle elezioni europee del 2019, evidenziando come non si tratta più di decidere "se" tale riforma sarà attuata, ma solo "come e quando" ciò avverrà^[6].

Non riteniamo pertanto necessario ribadire ulteriormente la rilevanza del tema trattato, ed il perché il presente contributo si concentrerà su tale proposta di riforma. Si ricorda del resto come il punto sia stato affrontato non solo dall'attuale Commissione, ma che anche dalla Commissione Prodi che gli diede grande rilevanza all'interno dei lavori preparatori del "Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa"^[7].

Nei prossimi paragrafi conseguentemente si analizzerà in prima istanza il modello attuale di approvazione e come esso verrebbe modificato qualora fosse seguita la *roadmap* delineata dalla comunicazione. Saranno in un secondo tempo sviluppate le ragioni portate dalla Commissione europea a sostegno della sua proposta nonché enucleati gli elementi di criticità ad esse contrapposte.

[5] Sul punto, molteplici sono stati gli interventi normativi, senza che sussistesse una variazione consistente nei risultati ottenuti, come testimonia la relazione annuale di attività della Commissione europea in materia fiscale del 2017 (disponibile in: <https://bit.ly/2KNMhew> [consultato il 26.07.2019]). Si vedano, in particolare, il pacchetto sulla trasparenza fiscale (disponibile in: <https://bit.ly/31UIUb5> [consultato il 26.07.2019]), il II° piano d'azione sulla tassazione delle imprese (disponibile in: <https://bit.ly/2KZcRjA> [consultato il 26.07.2019]), il pacchetto anti elusione (disponibile in: <https://bit.ly/2bStxcc> [consultato il 26.07.2019]), il piano d'azione sull'IVA (disponibile in: <https://bit.ly/2rkZ5Be> [consultato il 26.07.2019]), il pacchetto sul mercato unico digitale in materia di IVA (disponibile in: <https://bit.ly/2TRESqZ> [consultato il 26.07.2019]) e le iniziative in materia di equità fiscale nell'economia digitale (disponibili in: <https://bit.ly/2u3KDiw> [consultato il 26.07.2019]).

[6] Si segnalano in particolare per la loro completezza gli interventi effettuati presso il *think-thank* Bruegel lo scorso febbraio cfr. <https://bit.ly/2ZonjKs> (consultato il 26.07.2019).

[7] Revisione complessiva dei trattati che, come già certamente noto al lettore, non venne portata a termine a seguito dell'esito negativo dei *referendum* di Francia e Olanda. Cfr. sul ruolo svolto in esso dalla possibilità di una modifica nella procedura di approvazione di normativa in materia di tassazione: <https://bit.ly/2BxMxGC> (consultato il 26.07.2019).

II. La "clausole passerella", unica alternativa all'unanimità?

Come indicato nel paragrafo precedente la materia della tassazione è rimasta una delle ultime a dover essere normata, a livello europeo, mediante una procedura legislativa che prevede il voto del Consiglio dell'UE all'unanimità^[8]. Tale previsione è contenuta negli artt. 113 e 115, da leggersi in combinato disposto con l'art. 194 ultimo paragrafo del Trattato sul Funzionamento dell'UE (TFUE). Tuttavia, di particolare importanza per la trattazione in corso, è l'art. 192 TFUE che nell'elencare le materie da approvarsi mediante procedura legislativa speciale^[9] stabilisce espressamente che "[i]l Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni, può rendere applicabile la procedura legislativa ordinaria alle materie di cui al primo comma". Tale previsione rientra nella categoria delle cd. "clausole passerella", ovvero la procedura prevista dall'art. 48 TFUE al settimo comma che prevede la possibilità di attribuire al Consiglio la facoltà di legiferare su alcune materie con maggioranze o procedure differenti da quelle previste dai trattati ovvero a maggioranza qualificata piuttosto che all'unanimità e con procedura legislativa ordinaria, invece, che speciale. Tale attribuzione può riguardare sia uno specifico atto che un intero settore delle politiche dell'UE e consente di velocizzare e rendere più efficiente il lavoro del Consiglio. Necessita per la sua attivazione dell'approvazione del parlamento europeo a maggioranza semplice e di una delibera all'unanimità del Consiglio europeo, tuttavia la procedura può variare come nel caso specifico. Altri esempi di "clausole passerella" previste esplicitamente dal TFUE sono quelle riguardanti gli aspetti del diritto di famiglia aventi implicazione transnazionale di cui all'art. 81 comma 3 TFUE o quello di cui all'art. 31 comma 3 del Trattato sull'UE (TUE) in relazione alla Politica Estera e di Sicurezza Comune (con alcuni punti di contraddizione)^[10].

La standardizzazione progressiva della procedura ordinaria viene dunque indicata come l'alternativa ottimale al voto all'unanimità attualmente previsto. Le opzioni sul campo sono in verità molteplici, dalla possibilità di utilizzare le norme che permettono di procedere a maggioranza qualificata solo in circostanze specifiche^[11], al procedere mediante

[8] Questo non solo a partire dal Trattato di Lisbona, ma già dall'implementazione dell'Atto Unico Europeo del 1986.

[9] Oltre a disposizioni aventi principalmente natura fiscale indica "misure aventi incidenza sull'assetto territoriale, sulla gestione quantitativa delle risorse idriche o aventi rapporto diretto o indiretto con la disponibilità delle stesse, sulla destinazione dei suoli, ad eccezione della gestione dei residui, misure aventi una sensibile incidenza sulla scelta di uno Stato membro tra diverse fonti di energia e sulla struttura generale dell'approvvigionamento energetico del medesimo".

[10] Sul tema si veda: ROBERT BÖTTNER, *The Treaty Amendment Procedures and the Relationship between Article 31(3) TEU and the General Bridging Clause of Article 48(7) TEU*, in: *European Constitutional Law Review*, 12-2016, pp. 499-519; ROBERTO BARATTA, *Sulle fonti delegate ed esecutive dell'Unione europea*, *Il diritto dell'Unione Europea*, 2-2011, p. 293 e per un punto di vista alternativo CARLOS VIDAL PRADO, *Anticipated or Tacit EU Treaty Revision via Simplified Procedures under the Control of National Parliaments: The Case of Spain* (Constitutional Conditions for the Participation of the Spanish Parliament), *Revista Universitaria Europea*, 15-2011, pp. 75-84.

[11] Art. 116 TFUE che prevede di poter applicare la procedura legislativa ordinaria per eliminare distorsioni al sistema di concorrenza e art. 325 TFUE che permette di decidere a maggioranza qualificata se è inficiato l'interesse finanziario dell'UE.

cooperazione rafforzata. Tuttavia tutte le opzioni sopramenzionate sono state chiaramente scartate dalla Commissione europea come, da un lato, insufficienti ad affrontare la portata delle sfide a cui l'UE dovrà rispondere nel prossimo futuro e, dall'altro (nel caso della cooperazione rafforzata), poiché esse hanno dimostrato di essere un vicolo cieco di accordi non conclusi[12].

La Commissione europea sostiene dunque l'attivazione della clausola passerella sopra descritta al fine di giungere ad una procedura ordinaria che pertanto non solo modificherebbe le regole di maggioranza interne al Consiglio, ma porterebbe al coinvolgimento paritetico anche del Parlamento europeo nella procedura di approvazione di norme in materia di tassazione. Questo elemento, in particolare, viene ribadito più volte dalla Commissione europea come garanzia di una produzione normativa futura basata su accordi svincolati dagli interessi degli Stati membri dell'UE e rapportati viceversa con le esigenze dei cittadini dell'UE.

Nella prassi, il ruolo del Parlamento europeo pur espressamente indicato come puramente consultivo, dagli articoli del TFUE sopra citati, ruolo assegnato anche al Comitato economico e sociale ed al Comitato delle regioni, è risultato essere piuttosto incisivo[13]. Tuttavia non è necessario sottolineare come la procedura ordinaria permetterebbe una vera composizione degli interessi non solo in sede di dialogo tra il Consiglio ed il Parlamento europeo, ma anche internamente ad essi[14]. La proposta della Commissione europea per il superamento dell'unanimità si delinea pertanto in un percorso a *step*, una *roadmap*, che prevede:

- in una prima fase l'applicazione della maggioranza qualificata a normative riguardanti la lotta all'evasione fiscale non direttamente impattanti sulla gestione degli Stati membri dell'UE del sistema di tassazione;
- in una seconda l'applicazione a normative di sostegno alla

riconversione ecologica in applicazione della clausola passerella prevista dal già citato art. 192 TFUE[15];

- in una terza riguarderebbe settori della materia già largamente armonizzati che necessitano di un aggiornamento costante (come l'IVA), per poi concludere tale percorso con l'applicazione all'intera materia.

Molteplici le critiche poste alla riforma proposta dalla Commissione europea, che verranno analizzate nel paragrafo conclusivo, critiche del resto direttamente proporzionali alla rilevanza ed alla varietà dei punti toccati dalla proposta che affronta direttamente il sistema di pesi e contrappesi lasciato in eredità dalla Commissione Juncker.

III. Analizzando le conclusioni, l'unanimità è vera garante della sovranità?

Non è questa la sede nella quale analizzare complessivamente il *deficit* democratico a livello europeo in rapporto alla tassazione, stante peraltro la sussistenza di molteplici interventi che analizzano più che esaurientemente tale argomento[16].

Si procederà dunque solamente a percorrere la riforma proposta attraverso due elementi che allo stesso tempo rivestono il ruolo di chiavi di lettura delle critiche ad essa apportate: da un lato, l'unanimità come tetragono alfiere della sovranità degli Stati membri dell'UE e, dall'altra, le dimensioni dell'elusione e dell'evasione fiscale a livello europeo.

In relazione al primo dei due elementi si ricorda che il superamento definitivo della necessità di approvare all'unanimità nel Consiglio dell'UE le normative in materia di tassazione, prevede una decisione all'unanimità del Consiglio europeo, la validazione da parte del Parlamento europeo e, inoltre, il possibile intervento dei parlamenti nazionali. Infatti, senza necessità di tirare in causa la possibilità di attivare la procedura *ex art.* 48 TFUE[17] una volta passati alla procedura legislativa ordinaria, si sottolinea che diverse tra le supreme corti degli Stati membri dell'UE hanno reso imprescindibile l'interpello dei rispettivi parlamenti nazionali per ogni decisione rilevante in ambito economico-finanziario a livello

[12] Cfr. p. 9 della Comunicazione in oggetto. La *Financial Transaction Tax* avrebbe dovuto costituire un'apposita imposta sulle transazioni finanziarie. Hanno partecipato all'attivazione della cooperazione rafforzata 10 Stati membri, andando ad interessare una quota di entrate annuali corrispondente a ca. 19,6 mia. di euro. Tuttavia la procedura, attivata nel 2013, ma discussa sin dal 2011, è bloccata, cfr. sul punto STEFANO LATINI, *Financial transaction tax con gettito stimato di 20 miliardi*, 2019, in: <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/fiscalita-internazionale/quotidiano/2018/06/05/financial-transaction-tax-gettito-stimato-20-miliardi> (consultato il 26.07.2019).

[13] Cfr. in relazione al *deficit* democratico nel sistema di governance economica europea DARIO STEVANATO, *Il MES tra deficit democratico e sovranità perduta*, in: <https://bit.ly/2TZBTDm> (consultato il 26.07.2019); FRANCESCO SAITTO, *Il Bundesverfassungsgericht e l'Europa: istanze "controdemocratiche", principio di responsabilità e difesa della democrazia rappresentativa alla luce del caso OMT*, in: <https://bit.ly/2MwnzRA> (consultato il 26.07.2019); GAETANO SILVESTRI, *Costituzionalismo e crisi dello stato-nazione. Le garanzie possibili nello spazio globalizzato*, in: *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 4-2013, p. 905 ss. ed anche per uno sguardo più ampio GAETANO BUCCI, *Le fratture inferte dal potere monetario e di bilancio europeo agli ordinamenti democratico-sociali*, in: <http://www.costituzionalismo.it/articoli/431/> (consultato il 26.07.2019); ANDREA GUZZAROTTI, *Sovranità e integrazione europea*, in: *Rivista AIC*, 3/2017, <https://bit.ly/2O1lmbc> (consultato il 26.07.2019).

[14] Cfr. DIETER GRIMM, *La forza dell'UE sta in un'accorta autolimitazione*, in: http://www.nomos-leattualitaneldiritto.it/wp-content/uploads/2014/11/Nomos22014_CFP_Grimm_Guarino.pdf (consultato il 26.07.2019).

[15] Vedi sul punto la comunicazione della Commissione europea collegata a quella analizzata in queste pagine: *A more efficient and democratic decision making in EU energy and climate policy* cfr. https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/communication-efficient-democratic-decision-making-eu-energy-climate-april2019_en.pdf (consultato il 26.07.2019), p. 11.

[16] Cfr. NIK JAN DE BOER, *Judging European democracy, National constitutional review of European law and its democratic legitimacy*, 2018; BUCCI (nota 13); GUZZAROTTI (nota 13); NICOLA LUPO/GUIDO RIVOCSECCI, *Il controllo parlamentare sulla finanza pubblica e la valutazione delle politiche euronazionali di bilancio*, in: CHIARA BERGONZINI/SILVIA BORELLI/ANDREA GUZZAROTTI (a cura di), *La legge dei numeri. Governance economica europea e marginalizzazione dei diritti*, Ferrara 2016, p. 113 ss.

[17] Art. 48 TFUE: "[q]ualora un membro del Consiglio dichiari che un progetto di atto legislativo di cui al primo comma lede aspetti importanti del suo sistema di sicurezza sociale, in particolare per quanto riguarda il campo di applicazione, i costi o la struttura finanziaria, oppure ne altera l'equilibrio finanziario, può chiedere che il Consiglio europeo sia investito della questione. In tal caso la procedura legislativa ordinaria è sospesa. Previa discussione ed entro quattro mesi da tale sospensione, il Consiglio europeo: a) rinvia il progetto al Consiglio, il che pone fine alla sospensione della procedura legislativa ordinaria, oppure b) non agisce o chiede alla Commissione di presentare una nuova proposta; in tal caso l'atto inizialmente proposto si considera non adottato".

euro-unitario, nel tentativo di difendere le prerogative di controllo che le rispettive costituzioni ed i trattati fondamentali dell'UE sanciscono come rimanenti in capo agli Stati. In particolare il Tribunale federale tedesco, ha sancito l'obbligo (per i membri del proprio governo) di informare e chiedere l'autorizzazione al proprio parlamento per ogni concessione di aiuto finanziario ad uno Stato membro dell'UE operata sotto qualsiasi forma; il Tribunale costituzionale portoghese viceversa si è posto a difesa del sistema complessivo di *welfare state* costruito sulla base della Costituzione lusitana. Necessario peraltro sottolineare, come elemento di ulteriore problematicità, che entrambe le corti summenzionate (tra le righe delle rispettive pronunce) affermano la necessità di una rivisitazione complessiva del sistema giuridico-costituzionale delineato dai trattati fondamentali per compiere ogni passo ulteriore nell'approfondimento dell'UEM^[18].

Il secondo elemento completa il quadro inserendovi alcune considerazioni fattuali. Come sottolineato dalla stessa Commissione europea^[19], infatti, l'evasione e l'elusione fiscale, materie a cui la Commissione europea destina la priorità assoluta nella tracciata *roadmap*, interpretano attualmente un ruolo talmente rilevante nel sistema fiscale degli Stati membri dell'UE da inficiare profondamente la capacità dei singoli Stati di rispondere efficacemente alle sfide da loro poste. La Commissione europea calcola, infatti, che ogni anno non vengano raccolti dai sistemi fiscali degli Stati europei poco meno di 300 mia. di euro a causa del mancato coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri, una minaccia attuale alla sovranità nazionale nel settore forse più grande di qualsiasi ulteriore accentramento futuro.

Si conclude, infine, ricordando che il sistema di risorse proprie ampliato come da previsione del *Multiannual Financial Framework* (MMF) 2021-2027, dovrebbe costituire la base su cui costruire un Ministro unico delle Finanze europee, con un *budget* sufficiente per fungere da pilastro fondamentale dell'UEM, in grado di affrontare velocemente quelle decisioni necessarie a contrastare gli effetti negativi delle future crisi che colpiranno l'area Euro.

Si comprende, dunque, come il superamento dell'unanimità, qui analizzato, rappresenti la chiave di volta del progetto

[18] Sul tema si veda: MARCO DANI, *Misure di aggiustamento macroeconomico e Tribunale costituzionale portoghese: il limitato potenziale contro-egemonico della dottrina dei controlimiti*, in: *Rassegna di diritto pubblico europeo*, 1-2014, p. 113; ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, *L'austerità e l'“eguaglianza proporzionale”*. Una sentenza della Corte costituzionale portoghese, in: *Lavoro e diritto*, 2013, p. 339 ss.; per quanto riguarda il Bundesverfassungsgericht si veda: EDOARDO GAMBARO, *Alcune riflessioni sulla sentenza della Corte Costituzionale tedesca del 12 settembre 2012*, in: *Diritto* 24, 2012; FEDERICO PEDRINI, *Il Meccanismo Europeo di Stabilità davanti al Bundesverfassungsgericht. Una griglia di problemi in attendant Karlsruhe*, in: *Quaderni Costituzionali* 2012; UDO DI FABIO, ALESSANDRA DI MARTINO, *La sentenza del Bundesverfassungsgericht sul Meccanismo Europeo di Stabilità e sul Fiscal Compact. Una lettura alla luce della giurisprudenza precedente*, in: *Rivista di diritto Pubblico Italiano comunitario e Comparato*, 2015; PETER LEWIS GETI, *Il contributo della Giurisprudenza costituzionale tedesca nella determinazione dei rapporti con l'Unione Europea, dagli atti del convegno del 13 maggio 2015*, in: <https://bit.ly/2Zl3rnl> (consultato il 26.07.2019).

[19] Si veda la p. 4 della comunicazione qui analizzata.