

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

VOLUME XLVIII
2 0 0 5



COIMBRA

1. *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale.* – La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscale¹.

Tale processo si identifica in tutti quei procedimenti, strumenti e tecniche giuridiche in grado di rendere le legislazioni fiscali degli Stati membri, funzionali agli scopi

¹ Sul concetto di armonizzazione o ravvicinamento fiscale e sulle dinamiche del processo *de quo* v. TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, in AA.VV., *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, a cura di Alfonso Celotto, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, 103 ss.; SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in Riv. dir. trib., 2002, 1039 ss. Sul tema dell'armonizzazione fiscale v. su tutti COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 89; UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 405 ss.; MICHELI, *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, in AA.VV., *Atti della Tavola Rotonda organizzata in collaborazione con il Centro Informazioni e Studi sulle Comunità Europee per le Venezie*, Napoli, 1964, 112; BURGIO, *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto comunitario*, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo e Pugliese, II, Torino, 1984; TREMONTI, *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in Riv. dir. fin., 1989, 419; SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità Europea*, in Dir. prat. trib., 1989, I, 564; CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, 105; RUSSO-CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Rass. trib., 1990, 629; UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in Dir. prat. trib., 1995, I, 9; SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., III, Roma, 1994, 1; VALENTE-ROCCATAGLIATA, *Costruzione europea e fiscalità diretta*, in Corr. trib., 1997, 3; PONTOLILLO, *L'integrazione finanziaria europea: il ruolo della fiscalità*, in Rass. trib., 1999, 20 ss.; ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, 680.

posti dal Trattato, senza necessariamente comportare un'uniformazione testuale. Esso interessa, principalmente, quegli adeguamenti normativi che tendono a rimuovere le divergenze maggiori registrate tra le legislazioni fiscali degli Stati membri, ma anche quelle innovazioni che determinano un ampliamento verso ambiti originariamente non trattati o disciplinati inadeguatamente, sempre strumentalmente agli scopi comunitari.

Quest'ultimo profilo si ravvisa, per esempio, nell'ambito della disciplina nazionale sull'accertamento tributario, con "le aggiunte" ivi apportate dalla nuova normativa comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie².

² In precedenza il fenomeno era disciplinato attraverso l'utilizzo dello strumento convenzionale, sullo schema dell'art. 26 del modello OCSE. Tale strumento è risultato inadeguato di fronte alle crescenti esigenze di controllo e di lotta alla frode e all'elusione fiscale, i quali hanno assunto da subito un'entità multinazionale. Il fenomeno è stato avvertito maggiormente tra gli Stati comunitari, in relazione alla necessità di affermare la libera circolazione dei fattori della produzione e per la costruzione del mercato comune. Sugli accordi internazionali in materia di scambio di informazione cfr. CARLI, *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in Leg. e giur. trib., 1081, 2006 ss.; DEL GIUDICE, *La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in Nuova riv. trib., 1988, 10 ss.; LA COMMARA-NUZZOLO, *Lo scambio di informazioni come strumento applicativo della cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali*, in *Il fisco*, 1997, 1275 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, 893 ss.; ID., *La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 717 ss.; BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib. int., 1999, 90 ss.; BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 2002, 153 ss.; ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, in corso di pubblicazione.

Sul piano strettamente giuridico l'armonizzazione fiscale trova una formale legittimazione nell'art. 93³ [ex 99] del Trattato di Roma⁴ e, indirettamente, nell'art. 94⁵ [ex 100]⁶. In entrambe le disposizioni essa è prevista unicamente in funzione della sua utilità (*rectius*, necessità), al fine di assicurare un'incidenza diretta sull'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune.

Il processo di armonizzazione è meramente strumentale agli scopi comunitari sanciti dall'art. 2 del Trattato⁷. Tale

³ L'art. 93 del Trattato testé recita: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'art. 14”*.

⁴ La numerazione adottata si riferisce alla versione consolidata del Trattato che istituisce la Comunità europea, in appresso denominato Trattato, in GUCE del 10 novembre 1997, C 340. Per maggiore chiarezza verrà indicata tra parentesi [] la numerazione della versione originaria del Trattato.

⁵ L'art. 94 del Trattato testé recita: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune”*.

⁶ L'art. 93 del Trattato riguarda in maniera specifica l'armonizzazione delle imposte indirette, mentre l'art. 94 fa un generico riferimento al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune, quindi anche quest'ultimo potrebbe interessare le normative impositive.

⁷ L'art. 2 del Trattato testé recita: *“La Comunità ha il compito di promuovere, nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un Unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli artt. 3 e 4, uno sviluppo armonioso,*

norma, di natura programmatica, trova attuazione nel diritto comunitario derivato e nell'attività giurisdizionale svolta dalla Corte di giustizia. L'armonizzazione fiscale si definisce giuridicamente in funzione del livello di attuazione di tale norma, costituendone, nel contempo, strumento e risultato della sua graduale realizzazione⁸.

Le azioni proponibili al fine di rendere la fiscalità degli Stati membri funzionale alle precise esigenze comunitarie cambiano nel tempo, perché nel tempo cambia il complessivo livello di integrazione economico-giuridico raggiunto dagli stessi Stati; quest'ultimo è il risultato dell'azione di una pluralità di fattori, la fiscalità rappresenta solo uno di essi. Pertanto, l'armonizzazione fiscale condiziona ma è, a sua volta, condizionata, perché risente di tutti quei fenomeni che, seppur in maniera differente, incidono in qualche modo sulla realizzazione degli stessi obiettivi del Trattato⁹.

L'armonizzazione fiscale dipende direttamente dalle iniziative e dai programmi comunitari di politica fiscale ma, sempre più spesso, è "indotta forzatamente" da altri fattori, qualora risulti necessaria per soddisfare delle esigenze contingenti ed improrogabili del mercato interno. In altre parole, l'armonizzazione fiscale deve essere portata costantemente al passo con i diversi livelli di integrazione gradual-

equilibrato o sostenibile delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra gli Stati membri".

⁸ In tal senso v. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1041; la stessa impostazione è stata successivamente ripresa da S. QUADRI, *Armonizzazione fiscale europea*, Torino, 2003, 37.

⁹ In tal senso v. sempre SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1041 ss.

mente raggiunti dagli Stati membri. Quest'ultimo fenomeno ha evidenziato il limite del principio dell'unanimità, quale *quorum* deliberativo del Consiglio in materia di armonizzazione fiscale, preferendosi quello più ragionevole della maggioranza qualificata¹⁰. Ciò è alla base di alcuni recenti tentativi, esperiti dalla Commissione, con l'avallo del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, di eludere lo sbarramento dell'unanimità, promuovendo l'armonizzazione fiscale in maniera indiretta, quasi atipica, giustificando le sue proposte in funzione di "interessi superiori" del mercato, rispetto a ragioni di natura strettamente fiscali.

Un esempio concreto è offerto dalla disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, laddove la Commissione, nell'avanzare le ultime proposte di intervento al Consiglio¹¹, ha più volte sostenuto che la materia della cooperazione amministrativa, in materia di accertamento fiscale, debba essere ricondotta ad "esigenze di miglioramento del mercato interno" e non a quelle fiscali *tout court*¹². Sulla base di tale giudizio essa è giunta ad indivi-

¹⁰ La Commissione ha spesso auspicato il passaggio al principio della maggioranza, ma gli Stati membri restano ancora fortemente contrari. La principale ragione di siffatta avversione si rinviene nella difficoltà degli Stati membri a rinunciare alla politica fiscale nazionale quale strumento di politica economica. Difatti, con l'introduzione dell'euro ed il superamento della politica dei cambi, la fiscalità resta l'unico vero strumento di politica economica ancora disposizione dei governi nazionali.

¹¹ V. la proposta di direttiva 2003/93/CE – COM(2001) 294 def., la proposta di regolamento 1798/2003 – COM(2001) 294 def. e, infine, la proposta di direttiva 2004/56/CE – COM (2003) 446 def..

¹² La Commissione ritiene che debba essere operata una distinzione tra diritto tributario sostanziale e diritto tributario formale, e che solo per il primo sussista il vincolo dell'unanimità ex art. 93 e 94 del Trattato. In

duarne il fondamento giuridico nell'art. 95 del Trattato¹³, anziché negli artt. 93 o 94, così disponendo in favore dell'applicazione della maggioranza qualificata anziché dell'unanimità¹⁴.

Proprio la disciplina comunitaria sulla cooperazione e sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, nella sua articolazione storico-evolutiva, dimostra come, il processo di ravvicinamento delle legislazioni fiscali degli Stati membri, presenti un carattere autoreferenziale rispetto all'inarrestabile processo di integrazione economico-giuridico intrapreso dagli Stati membri.

L'assistenza reciproca in materia di scambio di informazioni fra gli Stati membri e di accertamento degli obblighi fiscali, nasce da una precisa esigenza comunitaria: la lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale. Tale esigenza, avvertita in conseguenza dell'instaurazione del mer-

merito al secondo – nella forma della cooperazione amministrativa in materia di accertamento tributario – sostiene l'applicazione dell'art. 95, quindi la regola della maggioranza qualificata, in quanto tale diritto non incide direttamente sugli elementi essenziali del rapporto d'imposta, bensì su aspetti riferibili al corretto funzionamento del mercato interno.

¹³ L'art. 95 del Trattato testé recita (si indicano solo i primi due paragrafi): 1. *“In deroga all'art. 94 e salvo che il presente Trattato non disponga diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'art. 14. Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'art. 251 (trattasi del cd. procedimento di codecisione, che appunto prevede la maggioranza qualificata per le deliberazioni del Consiglio) e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adotta le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.*

2. *Il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali, a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti. (...).”*

¹⁴ Su tale questione v. più in dettaglio, *infra*, par. 5.

cato comune, ha assunto nuove forme e manifestazioni nel tempo, come per esempio è accaduto in conseguenza del decisivo passaggio dal mercato comune al mercato interno¹⁵.

L'evoluzione di tale disciplina non è affatto casuale¹⁶. Essa, riguardante in origine solo il settore delle imposte dirette (direttiva 77/779/CEE del 19 dicembre 1977¹⁷), è stata subito dopo estesa all'imposta sul valore aggiunto (direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979¹⁸) e, qualche anno più tardi, anche alle accise e ad altre imposte indirette¹⁹, gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati (direttiva 92/12/CEE del 25

¹⁵ Il passaggio, non solo terminologico, si realizza con l'Atto Unico europeo (modificativo del Trattato di Roma) redatto nei giorni 17 e 28 febbraio del 1986 ed entrato in vigore il 1° luglio 1987 (ratificato in Italia con la legge 23 dicembre 1986, n. 909). In estrema sintesi, il mercato comune è uno spazio economico dove le merci, le persone, i servizi e i capitali possono circolare liberamente in un regime concorrenziale unico. Il suo nucleo è un'unione doganale, estesa al complesso degli scambi di merci, anche provenienti dai paesi terzi, che si trovavano in libera pratica negli Stati membri. Invero, come è stato giustamente precisato da un'autorevole dottrina "il mercato comune (...) nonostante premesse giuridiche ben più elevate, di fatto si risolveva in poco più che una zona di libero scambio", mentre il mercato interno è da intendersi come "un'area economica integrata, verso la prospettiva di una vera unione economico-monetaria". In tal senso v. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale, cit., (nota 11), 663. Sull'argomento v. meglio *infra* par. 2.

¹⁶ Su cui v. ADONNINO, *La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, cit., 720. L'Autore sostiene che "la collaborazione tra Amministrazioni finanziarie incontra momenti di accelerazioni ovvero di rallentamento dei processi in ordine agli obiettivi che gli Stati si pongono ed alle conseguenti politiche fiscali con cui li intendono perseguire".

¹⁷ GU n. L 336 del 27 dicembre 1977, 15-20.

¹⁸ GU n. L 331 del 27 dicembre 1979, 8-9.

¹⁹ Ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte stabilite dalla Comunità.

febbraio 1992²⁰). Più recentemente, in conseguenza del fatto che “*l’instaurazione del mercato interno (...) richiede modifiche della normativa relativa all’imposta sul valore aggiunto (...)*”²¹, la direttiva 79/1070/CEE è stata completata dal regolamento (CEE) n. 218/92 del 27 gennaio 1992²², concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA). Il regolamento n. 218/92 è stato successivamente modificato dal regolamento (CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002²³.

Il fenomeno è apparso in costante fermento, anche di recente, in considerazione del fatto che rivelandosi gli strumenti giuridici in vigore “*efficaci ma (...) ormai insufficienti per far fronte alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa derivanti dall’integrazione sempre più stretta delle economie del mercato interno*”²⁴, il legislatore comunitario ha abrogato il regolamento (CEE) n. 218/92 con il nuovo regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003²⁵, entrato in vigore il 1° gennaio 2004 ed adattato, in seguito all’allargamento dell’Unione europea, dal più recente regolamento (CE) n. 885/2004 del 24 aprile 2004²⁶. Poi, in considerazione del fatto che “*la lotta contro la frode relativa all’imposta sul valore aggiunto (IVA) esige il rafforzamento della cooperazione tra le amministrazioni tributarie all’interno della Comunità e tra queste e la Commissione*”²⁷, lo stesso legislatore ha modificato nuovamente la direttiva 77/779/CEE con le

²⁰ GU n. L 076 del 23 marzo 1992, 1-13.

²¹ V. 1° considerando del regolamento (CEE) n. 218/92.

²² GU n. L 024 del 1° febbraio 1992, 1-5.

²³ GU n. L 128 del 15 maggio 2002, 1-3.

²⁴ V. 9° considerando regolamento (CE) n. 1798/2003.

²⁵ GU n. L 264 del 15 ottobre 2003, 1-11.

²⁶ GU n. L 168 del 01 maggio 2004, 1-13.

²⁷ V. 1° considerando direttiva 2003/93/CE.

questo appare improbabile. Se non si supererà l'*impasse* dipendente dall'applicazione del principio dell'unanimità, maturerà prima l'idea di dar vita ad un sistema fiscale europeo di tipo federale.

6. *La Costituzione europea in materia di cooperazione amministrativa: lavori preparatori e testo definitivo.* – Con la “Dichiarazione di *Laeken*”, del 15 dicembre 2001, prende forma l'idea di un testo costituzionale per l'Europa¹⁹⁶. Lo strumento per dare attuazione a tale progetto è stato quello della Convenzione¹⁹⁷, che doveva limitarsi ad esaminare e ricercare possibili soluzioni alle questioni essenziali sollevate dallo sviluppo futuro dell'Unione, al fine di preparare i lavori della Conferenza intergovernativa¹⁹⁸.

La Convenzione aveva affidato l'approfondimento delle diverse problematiche a dei gruppi di lavoro¹⁹⁹; il Gruppo

¹⁹⁶ Per un approfondimento sull'argomento v. MASTRONARDI, *La Convenzione sul futuro dell'Europa. Prove di Costituzione europea*, Napoli, 2003, 12 ss.; MARONGIU, *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in Riv. dir. trib., 2003, 114 ss.; LA ROSA, *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel “Trattato costituzionale europeo”*, in Riv. dir. trib., 2003, 112-113; TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., 103 ss..

¹⁹⁷ La “Convenzione sull'avvenire dell'Europa” era composta dal Presidente V. Giscard d'Estaing, dai due Vicepresidenti G. Amato e J. L. Dehaene, da 15 rappresentanti dei Capi di Stato o di Governo degli Stati membri, 30 membri dei Parlamenti nazionali, 16 membri del Parlamento europeo e due rappresentanti della Commissione, oltre ai rappresentanti dei Paesi candidati. Il *Presidium* della Convenzione, che ne rappresentava l'organo d'impulso, era composto dal Presidente, dai due Vicepresidenti, da nove membri appartenenti alla Convenzione. I lavori della Convenzione, inaugurata nel mese di marzo 2002, si sono conclusi nel giugno 2003.

¹⁹⁸ Su cui v. MAISTO, *Progetto Costituzione europea. Appunti di lavoro*, in Riv. dir. trib., 2003, 124 ss.

¹⁹⁹ In dettaglio: Gruppo I: “Sussidiarietà”; Gruppo II: “Carta dei diritti fondamentali”; Gruppo III: “Personalità giuridica”; Gruppo IV:

VI “Governance economica”, presieduto dal parlamentare europeo Klaus Hänsch, si è occupato della materia fiscale²⁰⁰.

Nella relazione finale del 21 ottobre 2002 del Gruppo in questione²⁰¹, trattandosi della politica economica dell’Unione europea, si raccomandava “il mantenimento delle competenze dell’Unione nel settore della politica fiscale quali definite dagli articoli 93, 94 e 174 del TCE”. In particolare, veniva ribadita l’opportunità di rivedere le attuali procedure decisionali “al fine di agevolare i progressi nel settore della politica fiscale”. Tali innovazioni non avrebbero dovuto comportare modifiche sostanziali ai regimi fiscali nazionali, nel senso di voler introdurre imposte unificate, quanto “un sufficiente ravvicinamento delle aliquote, delle norme minime e delle basi imponibili nei settori della tassazione indiretta e della tassazione delle imprese, al fine di garantire che il corretto funzionamento del mercato unico non sia pregiudicato da una concorrenza fiscale dannosa o da gravi distorsioni del commercio interno”.

Nel corso dei lavori del Gruppo era emersa la necessità di identificare un elenco di misure fiscali inerenti al funzionamento del mercato interno cui si sarebbe dovuto

“Parlamenti nazionali”; Gruppo V: “Competenze complementari”; Gruppo VI: “Governance economica”; Gruppo VII: “Azione esterna”; Gruppo VIII: “Difesa”; Gruppo IX: “Semplificazione”; Gruppo X: “Sicurezza e giustizia”; Gruppo XI: Europa sociale.

²⁰⁰ Su cui v. FANTOZZI, *Un’occasione sfumata*, in Riv. dir. trib., 2003, 99. L’Autore evidenzia che i lavori dei Gruppi avrebbero dovuto far emergere, ove possibile, “delle proposte di sintesi tra le varie posizioni”. Invece la relazione finale del Gruppo VI “si limiterebbe a riportare le differenti posizioni”, come spesso è accaduto, in passato, trattandosi della materia fiscale.

²⁰¹ Relazione finale del Gruppo VI “Governance economica”, Bruxelles 21 ottobre 2002, CONV 357/02, WG VI 17. Su cui v. FANTOZZI, *Un’occasione sfumata*, cit., 99 ss.

applicare il voto a maggioranza qualificata (sebbene alcuni membri del Gruppo si erano espressi per il mantenimento del voto unanime). Insomma, era stata confermata la posizione comune, già emergente dal Consiglio europeo di Nizza del dicembre 2000, per un più largo ricorso al voto a maggioranza qualificata per le questioni fiscali direttamente legate al mercato interno.

Il progetto di Trattato istitutivo di una Costituzione per l'Europa, adottato per consenso della Convenzione europea, era stato presentato al Consiglio europeo il 13 giugno e il 10 giugno 2003.

Le disposizioni fiscali erano contenute negli artt. da III-59 a III-63, collocate nella Sezione 6, Capo I – “Mercato interno”, Titolo III – “Politiche e azioni interne”. In particolare, la materia dell'armonizzazione fiscale era trattata negli artt. III-62, III-63 e III-64 i quali prevedono alcune novità rispetto ai preesistenti artt. 93 e 94 del Trattato.

L'art. III-62, comma 1, statuiva che: “Una legge o una legge quadro europea del Consiglio dei ministri stabilisce le misure riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, sempre che detta armonizzazione sia necessaria per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza. Il Consiglio dei ministri delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”. Mentre, il successivo comma 2, dal testo più originale del primo, prevedeva che “Qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, constati che le misure di cui al paragrafo 1 riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, delibera, in deroga al paragrafo 1, a maggioranza qualificata quando adotta la legge o la legge quadro europea che stabilisce tali misure”.

Interessante è anche l'art. III-63, che testè statuiva: “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. Questa legge o legge quadro è adottata previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”.

Infine, l'art. III-64 prevedeva che “Fatto salvo l'art. III-62, una legge quadro europea del Consiglio dei ministri stabilisce le misure per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Il Consiglio dei ministri delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”.

Ma la vera innovazione era contenuta negli artt. III-62, comma 2, e III-63, nella parte in cui si prevedeva l'adozione della maggioranza qualificata per le sole decisioni riguardanti la cooperazione amministrativa, la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, seppur subordinandola alla preliminare constatazione del Consiglio che si trattasse di questa specifica materia. Il Consiglio doveva esprimere tale preventiva valutazione all'unanimità, su proposta della Commissione. Solo nell'ipotesi di esito positivo della suddetta deliberazione, si sarebbe passato alla votazione a maggioranza sul merito del provvedimento da adottare.

Tale meccanismo di deliberazione è apparso molto complesso e poco agevole. Pertanto, in occasione del

Consiglio europeo del 17 e 18 giugno 2004²⁰², i Capi di Stato e di governo, giungendo ad un definitivo accordo sulla Costituzione europea²⁰³, hanno soppresso gli artt. III-62, comma 2, e l'art. III-63, ripristinando sostanzialmente lo *status quo ante* in materia di fiscalità comunitaria²⁰⁴.

Nella Costituzione europea, del 29 ottobre 2004, gli artt. III-171²⁰⁵ e III-173²⁰⁶ hanno ripreso le originarie disposizioni in materia di armonizzazione fiscale.

²⁰² CIG 81/04.

²⁰³ La Costituzione dovrà essere tradotta in tutte le lingue ufficiali, firmata dai Capi di Stato e di governo e ratificata da tutti gli Stati membri in conformità con le rispettive disposizioni costituzionali. La Costituzione entrerà in vigore solo quando sarà ratificata da tutti gli Stati.

²⁰⁴ In verità nella riunione ministeriale del 14 giugno 2004 (CIG 80/04), di preparazione alla riunione dei Capi di Stato e di governo del 17 e 18 giugno, era stato proposto il seguente testo per l'articolo III-62, paragrafo 2: "Qualora il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, constati che le misure di cui al paragrafo 1 riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita e che non incidono sui regimi fiscali degli Stati membri, esso, in deroga al paragrafo 1, delibera a maggioranza qualificata allorché adotta una legge o una legge quadro europea che stabilisce dette misure". Mentre era stato soppresso il successivo art. III-63. Nella stessa occasione la presidenza aveva ritenuto che, nel quadro di un accordo globale equilibrato in cui tutte le delegazioni avessero dovuto dar prova di una certa flessibilità, si sarebbe dovuto sopprimere anche l'articolo III-62, paragrafo 2.

²⁰⁵ L'art. III-171 testualmente statuisce: "Una legge o legge quadro europea del Consiglio stabilisce le misure riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, sempre che detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione o il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza. Il Consiglio delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale".

Rispetto alla precedente versione (art. 93 del Trattato dell'U.E.), sono stati indicati gli strumenti normativi "legge o legge-quadro", che

Nonostante i risultati poco apprezzabili raggiunti in materia di fiscalità, nei lavori conclusivi per la realizzazione di una Costituzione europea, i tentativi di rimettere in discussione il meccanismo di voto del Consiglio e, soprattutto, le tecniche e le modalità seguite per raggiungere tale obiettivo, costituiscono degli elementi significativi per la rappresentazione della dinamica del processo giuridico di armonizzazione fiscale, così come fin qui descritta.

7. *Considerazioni conclusive.* – L’evoluzione della disciplina sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, in materia di accertamento, ha evidenziato come il processo giuridico di armonizzazione fiscale non sia dipendente esclusivamente dai programmi di politica fiscale, ma risulti fortemente influenzato dalle altre politiche comunitarie: dall’azione di tutti quei fattori che, naturalmente, esercitano un’influenza sul processo di integrazione economico-giuridico in atto tra gli Stati membri. In altre parole, l’armonizzazione fiscale non segue necessariamente i ritmi impressi dalla politica fiscale comunitaria, perché è in funzione del continuo evolversi del mercato interno, sul quale non solo la stessa fiscalità, ma tanti altri fattori esercitano un’influenza costante ed inarrestabile.

sostituiscono – come denominazione – rispettivamente il regolamento e la direttiva, ed è stata aggiunta l’espressione “(...) ed evitare le distorsioni della concorrenza”, prima assente.

²⁰⁶ L’art. III-173, corrispondente all’art. 94 del Trattato dell’U.E., testualmente statuisce: “Fatto salvo l’art. III-172, una legge quadro europea del Consiglio stabilisce le misure per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un’incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Il Consiglio delibera all’unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”.

Questa premessa, che ha trovato conferma nell'evoluzione della disciplina sullo scambio di informazioni esaminata, soprattutto in materia di imposizione diretta, fa emergere la limitatezza del principio dell'unanimità, che inevitabilmente si pone come limite al naturale processo di definizione del mercato interno. Ma, siccome la fiscalità non è solo un fattore condizionante del mercato ma è anche un fattore condizionato, essa risente dell'azione esercitata sullo stesso da tutte le altre politiche comunitarie, che ne impongono una velocità adeguata ai livelli di integrazione di volta in volta raggiunti.

L'incongruenza tra il principio dell'unanimità e l'esigenza di armonizzazione richiede delle soluzioni urgenti. Su tale questione la Commissione ha recentemente proposto, attraverso interpretazioni giuridiche eccessivamente estensive, l'applicazione del criterio della maggioranza qualificata per quelle iniziative di armonizzazione che, non pregiudicando la sovranità fiscale degli Stati, risultano direttamente incidenti sulla realizzazione ed il funzionamento del mercato. E' accaduto, quindi, che la disciplina sulla cooperazione tra amministrazioni finanziarie, in materia di accertamento fiscale, necessaria per fronteggiare i fenomeni di evasione e frode fiscale, non venisse considerata *tout court* come materia fiscale, bensì prevalesse, in un'ottica funzionale, la sua necessaria azione per fronteggiare emergenti patologie del mercato.

Il contrasto tra armonizzazione fiscale e meccanismo per darne attuazione influenza anche le strategie della Commissione in materie di politica fiscale: il cd. *global approach* ne rappresenta un esempio significativo. La politica fiscale deve essere necessariamente inquadrata nell'ambito delle altre politiche dell'Unione europea, perché solo riuscendo a collocarla in un'ottica sistematica si può realizzare la sua totale dipendenza rispetto alle mutevoli esigenze del