



Il cantiere dell’armonizzazione fiscale per il Mercato unico digitale

Giandonato Caggiano*

SOMMARIO: 1. Lo stato dell’arte sulla tassazione di società e servizi digitali. – 2. Caratteristiche dei sistemi di imposte sulle attività digitali. – 3. Le basi giuridiche dell’armonizzazione legislativa. – 4. Risultati e limiti dell’armonizzazione fiscale sulla base del principio di unanimità. – 5. Intese fiscali anticipate (*tax ruling*) e controllo della Commissione sugli aiuti di Stato illegali. – 6. *Segue*: il criterio della selettività degli aiuti. – 7. La sentenza del Tribunale nel caso *Apple*. – 8. Conclusioni.

1. Per il funzionamento del Mercato Unico Digitale, l’Unione europea è alla ricerca di un’armonizzazione legislativa che consenta un sistema di tassazione equa per le attività delle società multinazionali, in particolare dei “giganti tecnologici” (*Big Tech*)¹.

* Ordinario di Diritto dell’Unione europea nell’Università degli studi di Roma Tre.

¹ Dei 25 Gruppi che hanno un fatturato annuale superiore a 8 mld di euro, 14 hanno sede negli USA, 7 in Cina, 2 in Giappone e 2 in Europa (Germania). Tutte le società cinesi hanno la sede legale nelle Isole Cayman e tutte quelle statunitensi (ad eccezione di Microsoft) hanno la sede legale nel Delaware, v. Mediobanca, *I giganti del websoft, software & web companies* (2014-2019), Milano, 27 novembre 2019 (disponibile *online*). Per effetto dell’ottimizzazione fiscale circa la metà dell’utile ante-imposte dei giganti tecnologici è tassato in Paesi a fiscalità agevolata.

La politica fiscale, che fissa e raccoglie le risorse finanziarie necessarie ad una comunità statale, è talmente connaturata alla sovranità che il Trattato non la include esplicitamente fra le competenze esclusive degli Stati membri (art. 2 TFUE). Tuttavia, la norma sull’armonizzazione delle imposte dirette (art. 113) e quella più generale sull’armonizzazione per il funzionamento del mercato interno (art. 115) indicano chiaramente la competenza legislativa a rimuovere le interazioni negative con il buon funzionamento del mercato. La “dinamica centripeta” dell’integrazione europea comporta, pur con la sua tipica gradualità, che la competenza statale in materia di fiscalità debba essere esercitata in modo compatibile con l’esercizio della competenza concorrente del mercato. Con il ricorso alla base giuridica dell’art. 116 TFUE, la Commissione propone un’alternativa alle basi giuridiche degli articoli 113 e 115 per superare il blocco dell’azione legislativa verificatosi per l’applicazione della procedura legislativa speciale².

In realtà, non è facile stabilire se si tratti di una convergenza necessaria o di una rotta di collisione. Ciò che si intende approfondire è quello che sembra delinearsi come un momento decisivo della trasformazione/evoluzione dell’Unione quale organizzazione di Stati sovrani verso un’integrazione sovranazionale³. La situazione attuale in materia fiscale ben si collega con la difficoltà di conciliazione fra la competenza esclusiva dell’Unione nella politica monetaria per i Paesi dell’area euro e la competenza economica e fiscale degli Stati membri che abbiamo visto manifestarsi nelle vicende dell’integrazione differenziata del MES⁴.

² P9_TA(2019)0102, Risoluzione del Parlamento europeo del 18 dicembre 2019 sull’equità fiscale in un’economia digitalizzata e globalizzata: BEPS 2.0.

³ Per una completa analisi della competenza fiscale, v. G. ROSSILLO, *Fiscalità e sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, in *Il diritto dell’Unione europea*, 2018, p. 121 ss., in cui l’A. correttamente sostiene che sottraendo agli Stati membri il diritto di veto in certe materie, si opererebbe “una trasformazione naturale dell’Unione europea in una federazione”. V. anche G. ROSSILLO, L. LIONELLO, *Cosa significa creare una capacità fiscale europea e perché è così importante per il processo di integrazione?* in *The Federalist*, n. 3, 2019, p. 179 (disponibile *online*). Nella prospettiva del diritto tributario, v. A. PERSIANI (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Atti del convegno Università europea di Roma, 29 novembre 2018, in *Diritto Mercato Tecnologia*, Numero speciale 2019 (disponibile *online*).

⁴ V., per tutti, E. PISTOIA, *Limiti all’integrazione differenziata dell’Unione europea*, Bari, 2018.

A nostro avviso, in una vicenda che riguarda attività di enorme valore economico e sociale, vi è un'unica soluzione idonea a superare l'*impasse* legislativa e la credibilità dell'Unione: il passaggio dal metodo intergovernativo, che si esprime nella procedura legislativa speciale e nella regola dell'unanimità in seno al Consiglio, al metodo sovranazionale, che si riflette nella procedura legislativa ordinaria, con il conseguente conferimento di eguali poteri legislativi al Parlamento europeo e il ricorso alla maggioranza qualificata in seno al Consiglio. Sarebbe una trasformazione a trattati invariati: una rottura nell'equilibrio fra i due metodi dell'integrazione tramite quello che sarà considerato formalmente da alcuni Stati membri come un *escamotage*. L'eventuale decisione sarà, con tutta probabilità, portata all'attenzione della Corte, che dovrà esercitare in modo non facile un'attenta valutazione della sua legittimità con tutti i criteri interpretativi a sua disposizione.

Varie proposte di riforma strutturale sono bloccate sul tavolo negoziale del Consiglio per la mancanza di unanimità richiesta dalla base giuridica dell'art. 115 TFUE: l'introduzione della tassazione delle "società che hanno una presenza digitale significativa"⁵; la base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)⁶; l'imposta sui servizi digitali (ISD)⁷. Molte regole sulla trasparenza fiscale e sulla cooperazione amministrativa sono state invece adottate nella più recente legislazione fiscale per le minori resistenze degli Stati membri, che esercitano il loro veto nel Consiglio.

⁵ COM(2018)0147 final, proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa.

⁶ COM (2016) 0683 final, del 25 ottobre 2016, proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società.

⁷ COM (2018) 148 final, del 21 marzo 2018, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali. Quest'ultima sarà probabilmente rilanciata a seguito della decisione del Consiglio europeo del 17-22 luglio 2020 di introdurre un "prelievo fiscale digitale" (*web tax*) nel rinnovato regime delle "risorse proprie" dell'Unione, v. EUCO 10/20, conclusioni riunione straordinaria del Consiglio europeo (17, 18, 19, 20 e 21 luglio 2020): "A29. Nei prossimi anni l'Unione lavorerà a una riforma del sistema delle risorse proprie e introdurrà nuove risorse proprie. (...) Come base per risorse proprie supplementari, nel primo semestre del 2021 la Commissione presenterà proposte relative a un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera e a un prelievo sul digitale, ai fini della loro introduzione al più tardi entro il 1° gennaio 2023".

La sentenza del Tribunale del 15 luglio 2020 nel caso *Apple*⁸ dimostra le difficoltà del procedimento sugli aiuti statali illegali per “intese fiscali anticipate” (*tax ruling* o *ruling*). Per la sua complessità, tale meccanismo di attuazione coercitiva, non può rappresentare in alcun modo uno strumento surrogatorio dell’armonizzazione legislativa fiscale per il funzionamento del mercato. L’azione al riguardo non è più procrastinabile per la mole di elusione fiscale determinata da società, piattaforme *online* e servizi digitali.

Per una non casuale coincidenza, la Commissione europea, secondo le indicazioni espresse nelle linee programmatiche della presidente von der Leyen⁹, ha reso noto che “esaminerà come avvalersi appieno delle disposizioni del trattato sul funzionamento dell’UE (TFUE) che consentono l’adozione di proposte in materia di imposizione mediante procedura legislativa ordinaria, compreso l’art. 116 TFUE”¹⁰.

Si apre così una cauta prospettiva per un’armonizzazione delle legislazioni nazionali che riconosca il contributo degli utenti/consumatori nella catena del valore dei servizi digitali al fine del

⁸ Sentenza del 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 e T-892/16, *Irlanda e a. c. Commissione*, ECLI:EU:T:2020:338.

⁹ Candidate for President of the European Commission, Ursula von der Leyen, Political Guidelines, European Commission 2019-2024, 17 July 2019, p. 12: “Differences in tax rules can be an obstacle to the deeper integration of the single market. It can hamper growth, particularly in the euro area where the economic ties are stronger. We need to be able to act. I will make use of the clauses in the Treaties that allow proposals on taxation to be adopted by co-decision and decided by qualified majority voting in the Council. This will make us more efficient and better able to act fast when needed”. Nella Lettera d’incarico del 10 settembre 2019 di a, Presidente eletto della Commissione europea, a Paolo Gentiloni, Commissario designato per l’Economia, si indicano come priorità: la tassa digitale, base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle società, la lotta contro la frode, l’evasione e l’elusione fiscale, il contrasto ai regimi fiscali dannosi, anche attivando a pieno la lista delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. Al riguardo, si sottolinea che: “per avanzare nella giusta direzione, dovremo avvalerci al massimo delle clausole dei trattati che consentono l’adozione delle proposte in materia fiscale mediante codecisione e con voto a maggioranza qualificata”.

¹⁰ COM (2020) 312 final, del 15 luglio 2020, Piano d’azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa, p. 2: “per realizzare pienamente l’agenda dell’UE in materia di imposizione equa è necessario attivare tutti gli strumenti politici esistenti. È in tale contesto che la Commissione esaminerà come avvalersi appieno delle disposizioni del trattato sul funzionamento dell’UE (TFUE) che consentono l’adozione di proposte in materia di imposizione mediante procedura legislativa ordinaria, compreso l’articolo 116 TFUE”. Diversa la posizione sostenuta dalla Commissione Junker, cfr. la seguente risposta scritta del commissario Moscovici a interrogazione parlamentare: “Article 116 TFEU is not a possible legal basis for proposals on tax harmonisation, such as the common consolidated corporate tax base (CCCTB) and the DST. Articles 113 and 115 TFEU are the only legal bases allowing the Council to adopt measures of approximation of Member States’ laws, regulatory or administrative provisions concerning taxation”, E-001797/2019, Answer given by Mr Moscovici on behalf of the European Commission, 27 June 2019.

calcolo delle imposte e della giurisdizione fiscale degli Stati membri in cui si svolge il consumo e/o la partecipazione degli utenti. Malgrado la volontà della Commissione europea di rimettere in moto il processo decisionale, numerosi restano gli ostacoli sul percorso verso l'introduzione di un sistema di tassazione equilibrata e ponderata ("giusta", secondo la terminologia impiegata nei documenti ufficiali) per tutte le società attive nel mercato unico che ne ricevono benefici economici.

Opposte posizioni si fronteggiano anche nelle relazioni transatlantiche: da un lato, il principio per cui la potestà impositiva in materia digitale dovrebbe essere assegnata agli Stati in cui sono localizzati gli utenti; dall'altro, la posizione sulla centralità dei beni immateriali nella catena del valore delle imprese digitali sostenuta dagli Stati Uniti¹¹. Tale posizione è incardinata nella riforma della tassazione sulle società e della proprietà industriale del 2017, oltre ad essere espressione di una generale politica protezionistica. Anche il negoziato OCSE su BEPS¹² si è recentemente bloccato a seguito della decisione dell'Amministrazione americana, contraria in linea di principio ad una tassazione dei servizi digitali perché la ritiene discriminatoria dei "giganti tecnologici" statunitensi (*Big Tech*).

Le difficoltà del rapporto fra Unione europea e Stati Uniti sono destinate a crescere dopo la decisione del Consiglio europeo del 17-22 luglio 2020 di introdurre un prelievo fiscale digitale (*web tax*) senza attendere la conclusione dei negoziati dell'OCSE. È stato però previsto un rinvio per la sua entrata in vigore al 1° gennaio 2023, il tempo necessario per trovare un'intesa bilaterale transatlantica o multilaterale in sede OCSE prima che si innesti l'ennesima "guerra dei dazi".

2. Lo stesso modello dell'integrazione europea è a rischio di credibilità. La stragrande maggioranza dei cittadini europei non ritiene accettabile che l'Unione possa consentire ad alcuni Stati membri di

¹¹ L'introduzione dell'istituto del *Global Intangible Low Tax Income* (GILTI) è un'estensione del ridotto regime CFC che favorisce ulteriormente le multinazionali USA presenti nel mercato unico tramite proprie controllate

¹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020.

avvalorare pratiche di elusione fiscale che sottraggono risorse ad altri Stati membri tramite. L’armonizzazione della tassazione dei profitti d’impresa è diventata una richiesta crescente dell’opinione pubblica e del Parlamento europeo sulla scia degli scandali finanziari con i paradisi fiscali che hanno coinvolto, oltre all’elusione fiscale, il riciclaggio di denaro e l’evasione fiscale (da Wikileaks a Panama Papers)¹³.

La concorrenza fra Stati membri nella tassazione digitale non sembra più sostenibile proprio per il travaso ingiustificato di risorse ma occorre introdurre una tassazione minima in tutti gli Stati membri. Tuttavia, l’insostenibilità dell’attuale quadro giuridico riguarda non solo la differenza quantitativa della tassazione sulle società (che varia dal 30% al 2%), ma l’insieme di regole per la determinazione della base imponibile e l’allocazione degli utili nelle attività transfrontaliere¹⁴. In particolare, alcune imprese hanno beneficiato di una “pianificazione fiscale aggressiva”, sino ad azzerare gli oneri fiscali. Infine, alcuni Stati membri ricevono investimenti diretti “finti”, che transitano per breve tempo da “scatole vuote” finanziarie, prima di collocarsi verso paradisi fiscali *extra-UE*¹⁵, senza rilevanti introiti per le casse nazionali, sottraendo invece risorse a tutti gli altri Stati membri¹⁶.

¹³ Commissione d’inchiesta incaricata di esaminare le denunce di infrazione e di cattiva amministrazione nell’applicazione del diritto dell’Unione in relazione al riciclaggio di denaro, all’elusione fiscale e all’evasione fiscale, v. A8-0357/2017, 16.11.2017, Relazione sull’inchiesta in materia di riciclaggio di denaro, elusione fiscale ed evasione fiscale. V. anche P8_TA(2019)0240, Risoluzione del Parlamento europeo del 26 marzo 2019 sui reati finanziari, l’evasione fiscale e l’elusione fiscale. Per un’analisi, v. E. HADZHIEVA, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters: Challenges and Remedies*, PE, febbraio 2019.

¹⁴ Non si può in questa sede approfondire la questione più generale della concorrenza fra ordinamenti degli Stati membri, ad esempio le differenze in materia di diritto societario che, in Olanda, consentono al gruppo che ha almeno il 20% delle azioni di avere il controllo assoluto della società e di blindarla da possibili scalate.

¹⁵ Per quanto riguarda le imprese che hanno legami con paradisi fiscali *extra-Ue*, la Commissione ha raccomandato di non concedere aiuti nel Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato nell’attuale emergenza sanitaria, v. Doc. 6129/20, del 18 febbraio 2020, Conclusioni del Consiglio sulla lista UE riveduta delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali; raccomandazione della Commissione del 14 luglio 2020 relativa alla subordinazione del sostegno finanziario statale destinato alle imprese dell’Unione all’assenza di legami con giurisdizioni non cooperative; quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19 (2020/C 91 I/01) del 20 marzo 2020, come emendato il 3 aprile, l’8 maggio e il 29 giugno 2020.

¹⁶ La maggior parte degli investimenti esteri è diretta verso Paesi con schemi di tassazione favorevoli. Nel 2018, il 96% degli investimenti esteri in entrata in Lussemburgo e il 65% di quelli in Olanda è transitato attraverso “società speciali” senza reale consistenza, funzionali unicamente a investimenti verso paradisi *off-shore*. Nel 2018, gli investimenti esteri sono stati pari al 184% del Pil dell’Olanda, al 211% di quello del Lussemburgo e al 261% di quello dell’Irlanda, v. J. DAMGAARD, T. ELKJAER, N. JOHANNESSEN, *What Is Real and What Is Not in*

Le imprese digitali hanno caratteristiche diverse rispetto a quelle delle imprese tradizionali per quanto riguarda il modo in cui sono prodotti gli utili. Nell'economia digitale, la catena del valore si crea grazie alla capacità di innovazione tecnologica e dei modelli imprenditoriali nelle attività a distanza, ma sempre più anche per il contributo degli utenti finali/consumatori. La tendenza attuale di multinazionali e/o piattaforme *online* è quella della creazione e del mantenimento in vari mercati digitali di una posizione di imprese dominanti (concorrenza) o di significativo potere di mercato (regolazione), specie per gli effetti di rete che derivano dall'aumento di transazioni per la capacità di attrazione di un grandissimo numero di utenti¹⁷.

Il concetto di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) si riferisce a strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per sottrarre imposte al fisco e alla traslazione dei profitti da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta. All'origine di tale fenomeno è lo scarso coordinamento e la presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali a seguito di un diverso trattamento fiscale delle componenti di bilancio d'impresa (interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle operazioni intra-gruppo. In generale, la rigidità dei sistemi fiscali a fronte della flessibilità dei redditi d'impresa, ma soprattutto la possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano.

Il sistema tributario attuale è basato sull'assunto che un'impresa collocata in uno Stato di stabilimento/residenza fiscale può generare redditi soggetti a imposizione in una diversa giurisdizione a condizione della presenza di una stabile organizzazione. Tuttavia, nell'economia digitale, questo assunto è del tutto inadeguato e si presta a strategie elusive per la possibilità di produrre redditi senza una presenza fisica idonea a determinare l'applicazione dei normali criteri di collegamento

the Global FDI Network? WP/19/274, International Monetary Fund, 11 December (2019); P. JANSKÝ, *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*, A Report Commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament, 22/01/2019; OECD, *FDI in Figures*, October 2019.

¹⁷ COM (2018) 148 final, del 21 marzo 2018, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.

territoriali e personali. L’applicazione al contesto digitale delle norme attuali in vigore nell’Unione e a livello globale crea un’asimmetria tra il luogo dove gli utili sono tassati e quello dove è creato il valore, nella misura in cui i modelli digitali d’impresa (modelli di *business*) dipendono dalla partecipazione degli utenti/consumatori (qualche anno fa si usava il termine *prosumer*, vale a dire produttori/consumatori).

In sostanza, l’economia digitale produce un disallineamento tra il luogo di stabilimento e quello del consumo che rende complessa la questione dell’individuazione della giurisdizione statale in cui si crea valore, al fine del riconoscimento della competenza impositiva. La creazione di valore per l’impresa digitale può provenire da una giurisdizione fiscale in cui l’impresa non è fisicamente stabilita (a fini fiscali) e dove i ricavi non vengono sinora tassati. Anche quando un’impresa ha una stabile organizzazione nella giurisdizione in cui si trovano gli utenti, la partecipazione degli utenti non viene presa in adeguata considerazione ai fini della determinazione della quota dell’imposta che dovrebbe essere versata in ciascun Paese¹⁸. Le norme vigenti sulla tassazione delle imprese non sono al passo con l’evoluzione digitale ma le medesime tecnologie digitali potrebbero tendenzialmente consentire di ridurre gli oneri amministrativi, facilitare la collaborazione tra autorità fiscali e contrastare l’evasione fiscale.

Pur producendo alti utili, le attività digitali sono mediamente soggette a un tasso d’imposizione nazionale più basso di quello applicato alle imprese tradizionali. La differenza è dovuta in larga misura al valore di beni immateriali e dei diritti sui beni immateriali (*intangibles*), oltre che ai benefici degli sgravi fiscali per la ricerca¹⁹. Per la capacità fiscale delle imprese ad alto tasso di innovazione, la questione dirimente della base consolidata della società è la proprietà

¹⁸ A tal fine occorre prendere in considerazione l’applicazione del criterio del luogo in cui sono collocati i beni immateriali (brevetti, marchi, algoritmi, megadati) o quello del luogo in cui l’utente fruisce dei servizi digitali, contribuendo al processo di creazione della ricchezza digitale. Ciò si produce normalmente e costantemente acquistando e vendendo beni/servizi digitali o tramite il contributo diretto dell’utente nel caso di social network, piattaforme con il caricamento delle opere da parte dei medesimi e l’accesso a piattaforme senza-pagamenti in denaro tramite lo scambio di dati personali.

¹⁹ La riforma fiscale statunitense del 2017 è basata sulla tesi secondo cui il processo di creazione della ricchezza digitale deriva dalla rilevanza dei beni immateriali, più che dal contributo degli utenti (criterio che rimanda al luogo del consumo). L’ovvia finalità è attrarre la gran parte della ricchezza digitale prodotta dalle multinazionali tramite controllate estere, in quanto riconducibile alla proprietà intellettuale imputata all’impresa capo-gruppo.

degli *asset* intangibili. Sebbene realizzino la ricerca e lo sviluppo nel Paese di origine e/o di insediamento, alcune società attribuiscono i diritti di proprietà intellettuale a società sussidiarie residenti in Stati a bassa tassazione²⁰. In generale, il disallineamento dei sistemi fiscali nazionali all'origine di questi trasferimenti viene contrastato a livello di relazioni bilaterali tramite la disciplina sulla doppia tassazione degli utili; malgrado ciò, si persegue in molti casi l'assenza di tassazione su entrambi i lati dell'attività transnazionale (c.d. doppia non-imposizione).

A livello del diritto dell'Unione, non è più rinviabile una soluzione normativa che tenga conto, in modo equilibrato, sia delle esigenze dei bilanci nazionali e dell'apporto degli utili da parte dei consumatori, sia del contributo all'innovazione tecnologica ed economica delle imprese digitali. Una diversa ponderazione fiscale non deprimerebbe in alcun modo lo sviluppo di tali nuovi modelli imprenditoriali la cui catena di valore è sostenuta dal contributo, più o meno consapevole, degli utenti/consumatori e da un'alta percentuale di profitti derivanti da beni immateriali (brevetti, marchi e dati personali).

3. In materia fiscale, la ripartizione verticale delle competenze indica un settore di grande sensibilità per la sovranità degli Stati membri. La competenza per le imposte dirette spetta a ciascuno Stato membro, che determina l'entità e riscuote le risorse finanziarie, mentre all'Unione resta una competenza di armonizzazione legislativa per le imposte indirette e dirette funzionali alla realizzazione al mercato interno²¹: (art. 113 TFUE). Il trattato non prevede alcuna competenza normativa esplicita nel settore delle imposte dirette. La legislazione relativa alle imposte sulle società si fonda generalmente sull'art. 115 TFUE, il quale autorizza l'Unione ad adottare direttive sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri che hanno un'incidenza diretta sul mercato interno. In tali basi giuridiche, anche in una competenza concorrente come quella del mercato si prevede una procedura

²⁰ COM (2020) 519 final, del 20 maggio 2020, raccomandazione del Consiglio sul programma nazionale di riforma 2020 dei Paesi Bassi e che formula un parere del Consiglio sul programma di stabilità 2020 dei Paesi Bassi.

²¹ V. Art. 113 TFUE.

legislativa speciale che vede il Consiglio impegnato nel ruolo di legislatore unico, con l’attribuzione di un ruolo consultivo al Parlamento europeo. Le decisioni sono adottate all’unanimità, con un potere di veto esercitabile quindi da ogni singolo Stato membro. Pertanto, varie iniziative legislative presentate dalla Commissione sulla base giuridica dell’art. 115 TFUE sono state bloccate dal veto di alcuni Stati membri a bassa tassazione.

La Commissione Juncker, nel delineare la Strategia per il mercato unico digitale (2015-2019)²² dichiarava l’intenzione di presentare nel settore delle imposizioni dirette un piano d’azione su “un approccio rinnovato alla tassazione dei redditi delle società nel mercato unico, in base al quale gli utili siano tassati nel paese in cui siano generati, ivi compreso nell’economia digitale”. Una posizione che ha portato alla presentazione di varie proposte legislative, tutte accantonate per il veto di alcuni Stati membri.

A tal fine, la Commissione europea ha presentato una comunicazione che propone una transizione, a trattati vigenti, nel settore fiscale verso il voto a maggioranza qualificata nell’ambito della procedura legislativa ordinaria²³. Senza esito è rimasta la proposta del ricorso alla clausola passerella del Trattato (art. 48 TUE)²⁴.

La prima parte dell’art. 116 TFUE è rimasta immutata dal Trattato di Roma: “[q]ualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato comune e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata, la

²² Per un’analisi complessiva dei trenta atti giuridici della strategia del Mercato digitale (2015-2019), si rinvia a G. CAGGIANO, *Il quadro normativo del Mercato unico digitale*, in *Mercato Unico Digitale, dati personali e diritti fondamentali*, in F. ROSSI DAL POZZO (a cura di), *Mercato Unico Digitale, dati personali e diritti fondamentali*, Numero speciale in *rivista.eurojus.it*, luglio 2020.

²³ COM(2019) 8 final, del 15 gennaio 2019, verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell’UE. In precedenza, v. comunicazione sulla possibilità di estendere l’uso della deliberazione a maggioranza qualificata e della procedura legislativa ordinaria nelle questioni inerenti al mercato interno, in base all’articolo 48, paragrafo 7, del TUE, Iniziative in prospettiva del 2025 presentate nella lettera d’intenti del Presidente Juncker del 13 settembre 2017. V. anche Discorso sullo Stato dell’Unione 2017, proposte per il futuro dell’Europa attuabili sulla base del trattato di Lisbona.

²⁴ Vale la pena di ricordare le condizioni per la sua attivazione: il Consiglio europeo comunica l’intenzione di ricorrere alla suddetta clausola ai parlamenti nazionali che hanno un periodo di sei mesi per obiettare ed eventualmente porre il veto; il Parlamento europeo deve approvare a maggioranza dei suoi membri; il Consiglio europeo adotta la decisione all’unanimità.

Commissione provvede a consultarsi con gli Stati membri interessati”. Invece, la seconda parte a carattere istituzionale è passata, dall’originaria previsione di raccomandazioni della Commissione, alla procedura legislativa ordinaria: “[s]e attraverso tale consultazione non si raggiunge un accordo che elimini la distorsione in questione, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le direttive all’uopo necessarie. Può essere adottata ogni altra opportuna misura prevista dai trattati”²⁵.

La Commissione europea ritiene che nelle fattispecie in discussione si possano riconoscere “distorsioni della concorrenza nel mercato interno” per effetto delle disparità delle norme fiscali nazionali. A trattati invariati, propone l’uso di tale base giuridica (mai utilizzata) che permetterebbe di prendere decisioni a maggioranza qualificata, superando il diritto di veto derivante dalla regola dell’unanimità²⁶. Da tempo, la norma era già stata indicata quale soluzione all’*impasse* legislativa dovuta al Consiglio da parte del Parlamento europeo, che acquisterebbe così un ruolo legislativo *pleno iure* nella materia fiscale in cui è stato sinora confinato alla semplice consultazione²⁷.

Tale decisione dovrebbe ovviamente essere condivisa dal Consiglio e sostenuta dall’*input* politico del Consiglio europeo. Per le ragioni opposte a quelle che muovono la Commissione, è evidente che Irlanda,

²⁵ Occorre ricordare che è l’Atto unico europeo del 1986, entrato in vigore il 1° luglio 1987, che ha in generale sostituito l’unanimità con il voto a maggioranza qualificata come regola generale per armonizzare la normativa sul mercato unico.

²⁶ COM (2019) 8 final, del 15 gennaio 2019, verso un processo decisionale, cit. La Commissione si esprime in modo cauto: “con l’articolo 116 del TFUE, il voto a maggioranza qualificata nell’ambito della procedura legislativa ordinaria è ammissibile per eliminare distorsioni di concorrenza dovute alla disparità delle norme fiscali se non è stato possibile eliminare la distorsione, previa consultazione con gli Stati membri. La disposizione è tuttavia subordinata alle condizioni rigorose di cui sopra e non può colmare tutte le lacune generate oggi dall’unanimità e sia disposta ad avvalersene qualora se ne ravvisasse l’esigenza”.

²⁷ La richiesta di adottare decisioni nel settore della politica fiscale a maggioranza qualificata tramite l’utilizzo della clausola passerella era già stata avanzata dal Parlamento europeo in P8_TA(2017)0491, raccomandazione del 13 dicembre 2017 al Consiglio e alla Commissione a seguito dell’inchiesta in relazione al riciclaggio di denaro, all’elusione fiscale e all’evasione fiscale (par. 205) e P8_TA(2017)0049, risoluzione del 16 febbraio 2017 sul miglioramento del funzionamento dell’Unione europea sfruttando le potenzialità del trattato di Lisbona (par. 27). Per la prima volta di richiamo all’art.116 TFUE, v. risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l’imposta sulle società, Emendamento 4): “(...) Qualora il Consiglio non adotti una decisione all’unanimità sulla proposta intesa a istituire una CCCTB, la Commissione dovrebbe presentare una nuova proposta fondata sull’articolo 116 del trattato sul funzionamento dell’Unione europea, in base alla quale il Parlamento europeo e il Consiglio adottano le necessarie normative secondo la procedura legislativa ordinaria (...)”.

Lussemburgo e Olanda sono e resteranno strenui oppositori di una prospettiva istituzionale che li priverebbe dell’attuale diritto di veto in materia. Una tale decisione potrebbe vedere la formazione in seno al Consiglio di un blocco di opposizione (Olanda, Irlanda, Lussemburgo, Austria, Cipro, Ungheria, Malta) che non raggiungerebbe però la consistenza di un blocco di minoranza (pari al 35% della popolazione europea).

In tale difficile passaggio politico-costituzionale, non è affatto certo che si riesca a trovare un compromesso sulla volontà di modificare l’equilibrio istituzionale attuale. Infatti, nell’analisi della divisione dei poteri non va dimenticato il ruolo decisionale del Consiglio europeo, pur formalmente privo di poteri legislativi. Infatti, una decisione sul ricorso alla base giuridica dell’art. 116 TFUE, in considerazione della sua rilevanza politica, dovrebbe comunque ricevere l’approvazione del Consiglio europeo che, a sua volta, registrerebbe il prevedibile veto di qualche Stato membro e/o dell’alleanza di Paesi frugali e Paesi a bassa imposizione fiscale. In forza della crescente rilevanza del metodo intergovernativo, il Consiglio europeo, dal cui *input* politico dipende qualsiasi decisione, si pone “quale organo politico di sintesi” formato però dai “giocatori in campo”. Il suo ruolo si conferma sempre più invasivo del principio dell’equilibrio istituzionale, come dimostrato dalle vicende del brevetto europeo, della mancata riforma del regolamento Dublino e del super-freno di emergenza del *Recovery Fund*.

4. La trasparenza fiscale e la cooperazione amministrativa hanno catalizzato l’adozione della più recente legislazione fiscale dell’UE, per le minori resistenze dei soliti Stati membri contrari all’armonizzazione in materia e, dunque, la possibilità di superare il loro veto nel Consiglio. Le imprese hanno così visto un aumento massiccio dei requisiti di trasparenza fiscale, in coerenza con le norme e le raccomandazioni minime BEPS dell’OCSE.

Sulla base giuridica degli articoli 113 e 115 TFUE, con l’unanimità del Consiglio, sono stati adottati nuovi atti legislativi per affrontare gli abusi fiscali²⁸, lottare contro le frodi all’IVA e riformare le regole

²⁸ Regolamento (UE) n. 2017/2454 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica il

dell’IVA applicate al commercio elettronico²⁹. L’Unione ha adottato norme per combattere l’elusione fiscale e contrastare il rinvio a giurisdizioni non cooperative³⁰.

Particolare rilievo assumono le direttive 2016/1164 contro le pratiche di elusione fiscale e 2017/952 riguardante i disallineamenti da ibridi all’interno dell’UE e nei Paesi terzi³¹, allorché le società approfittano di disparità tra i diversi sistemi nazionali allo scopo di ridurre il loro debito fiscale³². Le direttive in parola recepiscono buona parte delle raccomandazioni OCSE del 2015 sul contrasto all’erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili (BEPS); limiti alla deducibilità degli interessi passivi per contrastare la prassi di elusione tramite prestiti infragruppo, idonei a ridurre sensibilmente gli oneri fiscali; una clausola generale antiabuso, in base alla quale gli Stati membri non devono applicare accordi volti a ottenere un vantaggio fiscale per le società senza valide ragioni commerciali; una regolamentazione degli strumenti finanziari per evitare la “doppia non-tassazione”.

La direttiva 2011/16/UE, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, ha subito numerose modifiche, tra cui quelle relative allo scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi (direttiva UE 2015/2376)³³. Da

regolamento (UE) n. 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d’imposta sul valore aggiunto; regolamento (UE) 2018/1541 del Consiglio, del 2 ottobre 2018, che modifica i regolamenti (UE) n. 904/2010 e (UE) 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto.

²⁹ Direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni.

³⁰ Doc. 14166/16, 8 novembre 2016, conclusioni del Consiglio, Criteri e processo in vista della creazione della lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali; doc. 15429/17, 5 dicembre 2017, conclusioni del Consiglio, lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali.

³¹ 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; direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio, del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

³² Ad esempio, attraverso una doppia deduzione (su entrambi i lati) o una deduzione dei redditi in uno Stato senza che siano inclusi nella base imponibile dell’altro Stato. Per neutralizzare gli effetti del disallineamento fiscale le norme prevedono che una delle due giurisdizioni coinvolte debba negare una deduzione che causerebbe tale disallineamento.

³³ La direttiva (UE) 2015/2376 affronta il problema dell’erosione della base imponibile

ultimo, di grande rilievo pratico la proposta sulla cooperazione amministrativa (DAC 7) che estende le norme dell’UE in materia di trasparenza fiscale alle piattaforme digitali per lo scambio automatico di informazioni sui ricavi generati dai venditori sulle piattaforme *online*³⁴.

Innumerevoli le proposte in materia che sono state ritirate o restano sul tavolo negoziale per mancanza di unanimità nel Consiglio. L’imposta sulle transazioni finanziarie (ITF), proposta dalla Commissione nel 2011, che non è riuscita a trasformarsi in una cooperazione rafforzata tra 11 Stati membri³⁵. La proposta di dichiarazione IVA standard avrebbe radicalmente migliorato le procedure del mercato unico a fronte delle attuali 28 diverse dichiarazioni ma la Commissione ha dovuto ritirare la proposta³⁶.

In primo luogo, resta ferma l’adozione delle normative che dovrebbero introdurre e articolare il criterio di “impresa con presenza digitale significativa”³⁷. A causa della mancanza di unanimità in seno

mediante ricorso al *transfer price* in riferimento allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui *ruling* fiscali preventivi transfrontalieri (art. 8 *bis*). Il meccanismo di raccolta dei dati avviene in modo riservato, non divulgabili a soggetti diversi dalle pubbliche amministrazioni e dalla Commissione, escludendo così, almeno in una fase iniziale, i diritti di terzi, fra i quali le imprese concorrenti. Altre successive modifiche sono state realizzate con la: direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell’8 dicembre 2015; direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio del 25 maggio 2016 in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali. La direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica riguarda le norme di trasparenza per gli intermediari che sono tenuti a divulgare informazioni alle autorità fiscali su attività transfrontaliere e strutture giuridiche con determinati indicatori in materia fiscale.

³⁴ COM (2020) 314 final, del 15 luglio 2020, proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

³⁵ COM (2011) 594 final, del 28 settembre 2011, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d’imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE; COM (2013) 71 final, del 14 febbraio 2013, proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell’imposta sulle transazioni finanziarie.

³⁶ COM (2013) 721 final, del 23 ottobre 2013, proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, al fine di introdurre una dichiarazione IVA standard; per il ritiro della proposta della Commissione, v. doc. 2016/C 155/04, 30. 4, 2016; v. anche COM (2016) 148 final, del 7 aprile 2016, verso uno spazio unico europeo dell’IVA – Il momento delle scelte.

³⁷ Il pacchetto fiscale, che era inquadrato dalla comunicazione COM(2018)0146, del 21 marzo 2018. È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l’economia digitale, si componeva di: COM(2018)0147, proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa; COM(2018)0148, proposta di direttiva del Consiglio, del 21 marzo 2018, relativa al sistema

al Consiglio sono bloccate due ulteriori fondamentali proposte, nei cui confronti sono stati espressi pareri di non conformità al principio di sussidiarietà da parte di parlamenti nazionali o camere legislative di alcuni Stati membri. La prima riforma strutturale è quella relativa alla base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), la quale è stata rilanciata nel 2016³⁸. Il consolidamento costituisce l'unico mezzo idoneo a superare i principali ostacoli fiscali per le società appartenenti a uno stesso gruppo che operano a livello transfrontaliero ed eliminerebbe le formalità connesse ai prezzi di trasferimento e la doppia imposizione all'interno dello stesso gruppo.

La seconda proposta riguarda l'imposta sui servizi digitali, proposta dalla Commissione nel 2018 come soluzione a breve termine a fronte di tassazioni unilaterali che determinerebbero la frammentazione del mercato unico³⁹. Come abbiamo già detto all'inizio di questo contributo, tale proposta sarà sicuramente ripresa dopo la decisione del Consiglio europeo del 21 luglio u.s.

5. Lo scandalo *LuxLeaks* ha rivelato che, sino al 2014, la prassi di intese fiscali tra autorità nazionali e gruppi multinazionali riguardanti la definizione preventiva dei prezzi di trasferimento infragruppo (*advanced pricing agreements*) è stata piuttosto intensa⁴⁰. Tali intese

comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali. Infine, la Commissione adottava la raccomandazione della C(2018)1650, del 21 marzo 2018, relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa.

³⁸ COM (2016) 0683 final, del 25 ottobre 2016, proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. Nel senso della mancata conformità al principio di sussidiarietà si esprimono i pareri motivati del Parlamento danese, dalla Camera dei deputati irlandese, dal Senato irlandese, dalla Camera dei deputati lussemburghese, dal Parlamento maltese, dalla Prima camera dei Paesi Bassi, dalla Seconda camera dei Paesi Bassi e dal Parlamento svedese, nel quadro del protocollo n. 2 sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, v. P8_TA(2018)87, Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società.

³⁹ COM (2018) 148 final, del 21 marzo 2018, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali. Nel senso della mancata conformità al principio di sussidiarietà si esprimono i pareri motivati del Parlamento danese, dal Parlamento irlandese, dal Parlamento maltese e dalla Seconda camera dei Paesi Bassi, nel quadro del protocollo n. 2 sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, v. Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 13 dicembre 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.

⁴⁰ P8_TA (2015)0408, risoluzione del Parlamento europeo del 25 novembre 2015 sulle decisioni anticipate in materia fiscale (tax ruling) e altre misure analoghe per natura o effetto.

sono state a lungo segretate dai governi interessati, poi a fronte delle richieste di trasparenza, rivendicate con forte accentuazione politica della propria sovranità di cui la competenza esclusiva per la tassazione diretta sarebbe un elemento caratterizzante.

Ciò è possibile perché alcuni Stati membri adottano politiche di incentivazione e di intese con imprese straniere, finalizzate ad ottenere investimenti nello sviluppo e nell’occupazione. La Commissione, in una comunicazione sulla trasparenza fiscale per combattere l’evasione e l’elusione fiscali, definiva una serie di misure al fine di migliorare la trasparenza, garantire il legame tra l’imposizione fiscale e il luogo dell’attività economica reale e promuovere norme comparabili a livello globale⁴¹. Nello specifico, viene osservato che lo scambio di informazioni tra autorità nazionali sui *ruling* fiscali è stato molto ridotto per cui gli Stati membri che ne risentono negativamente non hanno potuto adottare le misure necessarie in risposta. Da qui una pressante necessità di maggiore trasparenza e condivisione delle informazioni sui *ruling* fiscali transfrontalieri, compresi gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento”.

La novità dell’approccio della Commissione europea riguardava la valutazione delle pratiche in parola nella prospettiva del divieto di aiuti di Stato, in relazione all’elemento della distorsione della libera concorrenza determinato dalla decisione di alcuni Stati membri di concedere a determinate imprese un trattamento fiscale più favorevole rispetto ad altre. Nel caso di un gruppo societario multinazionale o di compagnie strutturate in varie entità organizzative, un elemento della configurazione di un aiuto di Stato è stato considerato l’allocazione dei

In dottrina, T. JAEGER, *Tax Concessions for Multinationals: In or Out of the Reach of State Aid Law?* in *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, p. 229 ss.; M. ORLANDI *Principio di libera concorrenza, interpellati e disciplina degli aiuti di Stato: un rapporto complesso*, in *Il diritto dell’Unione Europea*, 2017, p. 529 ss.; ID., *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell’Unione europea*, Roma, 2018; J. MONSENEGO, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Alphen aan den Rijn, 2018; 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. Nella manualistica di diritto tributario, v. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, III ed., p. 239, ss.; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2019, IX ed., p. 73 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, Parte Speciale, Milano, 2019, XII ed., p. 377 ss.

⁴¹ COM (2015) 136 final, del 18 marzo 2015, sulla trasparenza fiscale per combattere l’evasione e l’elusione fiscale.

profitti tra le varie componenti, in modo da rispecchiare la realtà economica. Le società multinazionali possono allocare i profitti registrati in una società del gruppo utilizzando il metodo di *transfer pricing* per determinare il prezzo pagato per le transazioni commerciali poste in essere tra varie società dello stesso gruppo.

Dopo aver raccolto tutta la prassi nazionale in materia, la Commissione ha aperto un certo numero di indagini formali, che hanno portato a decisioni sul riconoscimento di un aiuto di Stato illegale con richiesta di recupero delle esenzioni fiscali concesse⁴² fra cui il caso *Irlanda/Apple*⁴³. Una soltanto si è chiusa con risultato positivo⁴⁴.

Il potere fiscale degli Stati membri è stato progressivamente limitato dall'applicazione del regime degli aiuti di Stato, che ha preso a considerare varie fattispecie (riduzione della base imponibile, dell'ammontare totale o parziale dell'imposta, nonché il differimento, l'annullamento o la rinegoziazione eccezionale del debito fiscale)⁴⁵. Gli aiuti fiscali comportano specifiche criticità per la loro natura di particolarmente sensibilità alla sovranità nazionale e per la loro configurazione in negativo, in quanto implicano un mancato introito per

⁴² C(2015) 7152 final Commission Decision of 21 October 2015 on State Aid SA.3837, which Luxembourg granted to Fiat; C(2015) 9837 final, Commission Decision of 11 January 2016 on the Excess Profit Exemption State Aid Scheme SA.37667, implemented by Belgium; C(2015) 7143 final Commission Decision of 21 October 2015 on State Aid SA.38374, implemented by the Netherlands to Starbucks; C(2017) 6740 final Commission Decision of 4 October 2017 on State Aid SA.38944, implemented by Luxembourg to Amazon; C(2018) 3839 final, Commission Decision of 20 June 2018 on State Aid SA.44888 implemented by Luxembourg in favour of ENGIE; C(2019) 2526 final Commission Decision of 2 April 2019 on State Aid SA.44896, implemented by the United Kingdom concerning CFC Group Financing Exemption.

⁴³ C(2014) 3606 final, 11 June 2014, State aid SA.38373– Ireland Alleged aid to Apple. Per approfondimenti, S. BASTIANON, *La vicenda Apple e gli aiuti di Stato irlandesi: la mela, il bastone e la carota*, in *rivista.eurojus.it*, n. 3, 2016; G. D'AGNONE, *Illegal State Aids and Multinational Companies: The European Commission Decision on the Apple – Ireland Tax Ruling*, in *European Papers*, 20 settembre 2016; L. LOVDHAL GORMSEN, *Has the Commission Taken Too Big a Bite of The Apple?*, in *European Papers, European Forum*, 20 dicembre 2016; G. ROSSOLILLO, *Mercato, fiscalità, sovranità: il trattamento fiscale di Apple in Irlanda*, in *SIDIBlog*, 26 settembre 2016; L. LOVDHAL GORMSEN, *EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga*, in *Journal of European Competition Law & Practice*, 2016, p. 369 ss.; M. GREGGI, *Il caso Apple: vecchi e nuovi limiti europei alla potestà impositiva statale nei tax rulings*, in *Quaderni Costituzionali*, 2016, p. 817 ss.

⁴⁴ C(2018) 6076 final, Commission Decision of 19 September 2018 on tax rulings SA.38945, granted by Luxembourg in favour of McDonald's Europe.

⁴⁵ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato (...), 19 luglio 2016, par. 156: "Gli Stati membri sono liberi di scegliere la politica economica che ritengono più appropriata e, in particolare, di ripartire la pressione fiscale sui diversi fattori di produzione nella maniera che reputano adeguata. Ciononostante, gli Stati membri devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione".

lo Stato. Per evitare un’elusione del regime fiscale di un Paese mediante trasferimenti dei profitti tra varie società del gruppo aventi sede in diverse giurisdizioni, così da trasferire gli utili nei Paesi in cui il peso fiscale è inferiore, è necessario che il prezzo pagato per i trasferimenti intra-societari corrisponda a quello che sarebbe stato corrisposto in ipotesi di trasferimenti tra società indipendenti secondo il principio di libera concorrenza (*arm’s length principle*). In recenti casi di aiuti di Stato (come *Starbucks*, *Apple*, le sentenze belghe sugli utili in eccesso, *Amazon* e *GDF Suez/Engie*) la Commissione europea ha affermato che gli Stati membri dovrebbero rispettare “il principio di libera concorrenza ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, TFUE”. Il principio comprende il principio di uguaglianza e garantisce che nessuna società, che fa parte di un gruppo di imprese, sia trattata in modo più favorevole nell’ambito di una normale applicazione del sistema ordinario di imposta sulle società in uno Stato membro rispetto a una azienda indipendente. Pertanto, nelle indagini sugli aiuti di Stato relative ai *ruling* fiscali e ai prezzi di trasferimento, la Commissione europea non fa riferimento al principio di libera concorrenza, derivato dal modello OCSE, ma poggia il principio medesimo sull’interpretazione dell’art. 107, par. 1, TFUE⁴⁶.

Dunque, l’ordinamento dell’Unione non consente i trattamenti preferenziali di imprese tramite la concessione selettiva di sgravi fiscali poiché questi costituiscono aiuti di Stato. Come tali, devono ottenere una preventiva approvazione da parte della Commissione europea e, laddove illecitamente concessi, debbono essere recuperati con maggiorazione degli interessi in capo alle imprese beneficiarie, pena una responsabilità solidale degli Stati membri inadempienti. Un regime tributario che per la sua stessa struttura procura un vantaggio ad una o

⁴⁶ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato (...), 19 luglio 2016, par. 172: “il principio di libera concorrenza è utilizzato per stabilire se l’utile imponibile di una società del gruppo ai fini dell’imposizione del reddito delle società è stato determinato sulla base di un metodo che produca un’approssimazione attendibile del risultato rispondente alle condizioni di mercato. La Commissione deve applicarlo nella sua valutazione sulla misura nazionale, a prescindere dalla circostanza se e come lo Stato membro lo abbia recepito nell’ordinamento nazionale. Il principio di libera concorrenza, che la Commissione applica per la valutazione di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento ai sensi della normativa sugli aiuti di Stato, costituisce pertanto un’applicazione dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato, il quale vieta le disparità di trattamento nella tassazione delle imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga. Questo principio vincola gli Stati membri e le norme fiscali nazionali non sono escluse dal suo campo di applicazione”.

più categorie di imprese mediante una selezione dei criteri applicabili determina un sistema discriminatorio.

In estrema sintesi, il diritto dell'Unione osta ad una misura nazionale che consenta di erogare un vantaggio in modo selettivo ad uno specifico operatore, alterando il regime della concorrenza nel mercato interno. Alla Commissione spetta la facoltà di vagliare l'ammissibilità della misura in relazione alla disciplina della concorrenza, procedendo ad una *valutazione unitaria* della natura selettiva della misura e dell'esistenza di un vantaggio economico.

6. In tale materia, il criterio più difficile da dimostrare ai fini dell'accertamento dell'esistenza di un aiuto appare quello della non-selettività delle misure in discussione. Quest'ultime devono essere accessibili a soggetti in situazioni fattuali e giuridiche comparabili. Gli altri criteri per la determinazione di un aiuto di Stato (l'origine statale, il vantaggio e il pregiudizio alla concorrenza) sono intuitivi e facilmente verificabili. La valutazione della selettività materiale richiede una valutazione in concreto dell'effettiva differenza di trattamento con metodo comparativo secondo la metodologia elaborata dalla giurisprudenza del Tribunale e della Corte di giustizia⁴⁷. La prima fase di tale metodologia richiede l'individuazione del sistema generale nazionale di riferimento pertinente; la seconda mira a valutare se la misura sia *prima facie* selettiva al riguardo; la terza approfondisce la compatibilità con la natura della misura o la struttura generale del sistema. L'obiettivo complessivo della valutazione è evitare un trattamento differenziato qualificabile come discriminatorio. Infine, la sentenza conferma anche, in linea con la giurisprudenza precedente,

⁴⁷ La Corte di giustizia ha ridisegnato i limiti entro i quali una misura fiscale può ricadere nel divieto di aiuti di Stato previsto dall'art. 107 TFUE, v. le sentenze della Corte di giustizia del 21 dicembre 2016, causa C-20/15 P, *Commissione c. World Duty Free Group SA et al.*, ECLI:EU:C:2016:981 e causa C-524/14 P *Commissione c. Hansestadt Lübeck*, ECLI:EU:C:2016:971. Tale divieto colpisce, in particolare, le misure ritenute selettive, cioè quelle non accessibili a tutti i soggetti che siano in una situazione fattuale e giuridica analoga. Tali sentenze confermano la tendenza all'estensione della nozione di selettività e il conseguente ampliamento dell'ambito di applicazione della disciplina UE in materia di aiuti di Stato con la conseguente inclusione di un numero elevato di misure non considerate tali nel passato. Di qui una maggiore incisività del controllo della Commissione sulle scelte di politica economica e fiscale nazionale, attraverso l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato, v. G. PEROTTO *La selettività negli aiuti fiscali: estensione della nozione e limiti alla discrezionalità fiscale nazionale*, in *European Papers*, 2017, n. 3, p. 1017 ss.

che, contrariamente al ragionamento alternativo della Commissione nella causa (l’esercizio della discrezionalità nelle sentenze significava concedere aiuti di Stato), la discrezionalità delle autorità pubbliche come parte di una politica di governo non può essere identificata automaticamente con l’accertamento della selettività.

Gli aiuti fiscali sono uno dei settori principali in cui la giurisprudenza ha individuato i criteri per valutare la selettività di misure a carattere generale. Il test di selettività si compone di due fasi principali nella prima, si stabilisce la portata *prima facie* selettiva della misura scrutinata; nella seconda, si valuta se la selettività (eventualmente) riscontrata sia giustificata. Gli Stati membri possono quindi escludere l’apparente selettività di una misura dimostrando che questa si ispira, ad esempio, ai principi di progressività e neutralità fiscale, ovvero alla necessità di evitare doppie imposizioni. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha precisato che non è necessario individuare *ex ante* la categoria privilegiata dei beneficiari, soprattutto nel caso in cui si tratti di una misura a carattere derogatorio rispetto al regime ordinario. La sentenza *Hansestadt Lübeck* ha chiarito che non tutte le misure che sono vantaggiose per determinate imprese sono per sé selettive in quanto è necessario valutare in concreto se talune imprese siano favorite rispetto ad altre in una analoga situazione di fatto e di diritto con riferimento all’obiettivo perseguito. Pertanto, l’analisi circa la selettività della misura si identifica con valutazione del carattere discriminatorio dell’applicazione del beneficio fiscale agli operatori economici.

Diversa soluzione è stata data dal medesimo Tribunale nelle sentenze nel caso *Starbucks/Olanda*⁴⁸ e *FCA/Lussemburgo*⁴⁹ del 24 settembre 2019. La prima aveva annullato la decisione della Commissione europea per mancata adeguata dimostrazione dell’illegittimità dell’aiuto di Stato in relazione all’accordo fiscale concesso dal governo olandese alla catena di caffè americana. La seconda ha invece confermato la decisione della Commissione relativa a FCA e all’accordo fiscale con il Lussemburgo. In questo caso, la

⁴⁸ Sentenza della Corte di giustizia del 24 settembre 2019, causa T-760/15, *Paesi Bassi c. Commissione*, ECLI:EU:T:2019:669.

⁴⁹ Sentenza del Tribunale del 24 settembre 2019, cause riunite T-755/15 e T-759/15, *Lussemburgo c. Commissione*, ECLI:EU:T:2019:670.

Commissione aveva fatto un confronto con un livello di tassazione normale, dimostrando l'esistenza di un vantaggio illegittimo. Ad entrambe le società, la Commissione aveva chiesto il rimborso del mancato gettito fiscale per trenta milioni, una cifra incommensurabile con quella richiesta ad Apple.

Con la sentenza *FCA* il Tribunale ha quindi respinto i ricorsi e ha confermato la validità della decisione della Commissione⁵⁰. Le decisioni della Commissione europea sui *ruling* fiscali emessi nei confronti di Fiat e Starbucks replicano la tendenza avallata dalla Corte di giustizia ad accertare insieme i requisiti del vantaggio e della selettività, ovvero l'esistenza di un "vantaggio selettivo"⁵¹. Per il Tribunale, la Commissione non ha effettuato alcuna "armonizzazione fiscale", ma ha esercitato il potere conferito dal diritto dell'Unione. Il principio di piena concorrenza è uno strumento che consente di verificare che le operazioni infragruppo "siano remunerate come se fossero state negoziate tra società indipendenti". La Commissione aveva la competenza di verificare se i prezzi per le operazioni infragruppo approvati dalla decisione fiscale in questione corrispondevano a prezzi che "sarebbero stati negoziati alle condizioni di mercato". Se alcuni Stati membri concedono a determinate società multinazionali vantaggi fiscali non disponibili per i loro concorrenti, pregiudica la concorrenza nel diritto dell'Unione.

7. Il primo elemento di commento è costituito dalla sentenza del Tribunale del 15 luglio 2020 nelle cause riunite *Irlanda c. Commissione e Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*: una sentenza clamorosa per l'annullamento della somma a titolo di mancato introito fiscale, già respinta dall'Irlanda (13 miliardi)

⁵⁰ Sentenza *Granducato del Lussemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe c. Commissione europea*, cit. Per un commento, v. S. BOLIS, *Quando il ruling preventivo diviene aiuto di stato: il caso Fiat Chrysler Finance Europe Ltd.*, in *rivista.eurojus.it*, 2020, 1, p. 22 ss.

⁵¹ In entrambe le pronunce, il Tribunale UE, pur ritenendo legittimo tale approccio, procede ad un accertamento distinto dei due requisiti. Sentenza *Fiat*, cit., par. 122; sentenza *Starbucks*, cit., par. 129: "inoltre, per quanto riguarda la dimostrazione del vantaggio selettivo, si deve rilevare che l'approccio della Commissione, consistente nell'esaminare contemporaneamente i criteri del vantaggio e della selettività non è di per sé erroneo, in quanto vengono esaminati sia il vantaggio sia il suo carattere selettivo. Tuttavia, il Tribunale ritiene opportuno esaminare, anzitutto, se la Commissione potesse giustamente affermare l'esistenza di un vantaggio prima di procedere, eventualmente, all'esame della questione se tale vantaggio dovesse essere considerato selettivo".

ma coerente con la precedente giurisprudenza su altre “intese fiscali anticipate” (*fiscal ruling*) a proposito della loro qualificazione come aiuti di Stato illegali. La sentenza del Tribunale pur sollevando perplessità sulle pratiche fiscali in discussione ha annullato la decisione della Commissione per mancata dimostrazione della sussistenza, nella fattispecie in esame, della violazione del criterio della selettività delle sovvenzioni. La sentenza rappresenta una battuta d’arresto nella ricerca da parte della Commissione di un controllo nella prospettiva del regime degli aiuti di Stato per contrastare la prassi delle intese fiscali anticipate (*fiscal ruling*), concluse fra alcuni Stati membri (in particolare Irlanda, Olanda, Belgio e Lussemburgo) e società multinazionali straniere.

Il Tribunale ha annullato la decisione della Commissione sulla qualificazione di aiuto illegale delle intese fiscali in discussione e il conseguente obbligo di recupero da parte dell’Irlanda della somma dovuta dalla società Apple per le presunte agevolazioni ottenute tra il 2003 e il 2014, nel periodo precedente alla ristrutturazione attuale del Gruppo. Le due società di diritto irlandese ma non residenti in Irlanda a fini tributari, e titolari dei diritti d’uso della proprietà intellettuale del gruppo Apple in tutto il mondo escluso il Nord e Sudamerica, non avrebbero ottenuto vantaggi fiscali indebiti dal momento che la Commissione non avrebbe dimostrato l’esistenza di un vantaggio idoneo a falsare la concorrenza ai sensi dell’art. 107, par. 1 TFUE. L’indagine della Commissione su due intese fiscali fra Irlanda e società del gruppo Apple si era conclusa con una decisione che dichiarava illegali la concessione di “benefici fiscali” al gigante della tecnologia e statuiva un pesante recupero pecuniario⁵².

Le misure fiscali *ad hoc* riguardano accordi volti a definire preventivamente i prezzi di trasferimento infragruppo concordati fra le autorità nazionali e la multinazionale. In base al regime fiscale concordato *ex-ante*, Apple ha deciso di ricondurre al sistema irlandese

⁵² L’opinione pubblica era e resta perplessa per l’entità dei presumibili mancati introiti fiscali tra il 2003 e il 2014 (14 miliardi) che l’Irlanda ha preferito non-incassare sino a conclusione dell’iter giudiziario. In realtà, si tratta di una somma che, come le sanzioni pecuniarie inflitte dall’antitrust per violazioni della concorrenza, non incide nelle risorse a disposizione di un Giganti del *web*. Per dare un’approssimazione dell’entità di grandezza dell’elusione in gioco, il commissario per la concorrenza, Margrethe Vestager ha ricordato che nel 2011 la consociata irlandese di Apple ha registrato utili provenienti da consumatori europei per 16 miliardi di euro che ai sensi della normativa fiscale irlandese sono stati considerati imponibili solo per 50 milioni di euro.

l'insieme dei ricavi realizzati in Europa, Africa, Medio Oriente e India, imputando cioè alle filiali irlandesi tutti i redditi prodotti al di fuori degli Stati Uniti.

In particolare, mediante i due *ruling* fiscali era stato approvato un meccanismo per l'allocazione dei diritti di proprietà intellettuale detenuti dalle due consociate Apple alla loro "sede centrale" la quale non era ubicata in nessun Paese e non aveva alcuna attività sostanziale. Solo una minima quota degli utili derivanti dai diritti di proprietà intellettuale detenuti dalle due società veniva assegnata alla loro filiale irlandese e, di conseguenza, assoggettata a imposta in Irlanda; la stragrande maggioranza degli utili veniva assegnata alla "sede centrale". Pertanto, la Commissione aveva ritenuto artificiale l'assegnazione interna al gruppo degli utili ad un'entità che non disponeva della capacità necessaria per generare reddito dall'attività commerciale, in contrasto con il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*) secondo il quale i soggetti del medesimo gruppo multinazionale devono allocare il reddito come farebbero soggetti terzi indipendenti.

Il Tribunale ha annullato tale decisione ritenendo che la Commissione abbia erroneamente deciso che Apple avesse ottenuto "un vantaggio economico sleale" in violazione delle norme sugli aiuti di Stato. Dal punto di vista degli aiuti di Stato, la sentenza non è innovativa, ma approfondisce ulteriormente i principi e criteri interpretativi richiamati enunciati nella giurisprudenza precedente del Tribunale.

La sentenza in esame ha convalidato il ragionamento giuridico della Commissione, respingendo però la sua ricostruzione della fattispecie fattuale e giuridica.

In primo luogo, la necessità per la Commissione, che ha l'onere della prova dell'esistenza di un vantaggio selettivo, di definire correttamente il quadro normativo di raffronto del sistema fiscale nazionale ("fiscalità normale"), compresa la giurisprudenza. A tal fine, il Tribunale consente l'uso, come parametro di riferimento, di allocare utili a stabilimenti e succursali permanenti, di alcune (non tutte) delle caratteristiche di base dell'*Authorized Approach* OCSE (gli utili seguono le funzioni, le attività e i rischi pertinenti comportati e

controllati all’interno di un Paese)⁵³. Tuttavia, il Tribunale non condivide l’approccio della Commissione che collega i profitti con un Paese in cui il sistema fiscale non utilizza il medesimo nesso. In altri termini, se l’Irlanda distribuisce utili alle sue società e stabilimenti permanenti in base alle funzioni che svolgono in Irlanda, la tesi della Commissione (secondo cui gli utili collegati a una licenza di proprietà intellettuale dovrebbero essere assegnati all’Irlanda mentre le funzioni ad essa collegate sono svolte negli Stati Uniti) non è accettabile, pur se ciò comporta che tale reddito non sarà tassato in nessuno dei due Paesi.

In secondo luogo, il Tribunale ha ritenuto corretto il ricorso della Commissione all’applicazione del principio di concorrenza (*arm’s length principle*) per valutare se una misura fiscale imponga un onere sugli utili imponibili di una società non-residente corrispondente a quello eventualmente a carico di una società residente operante in condizioni di mercato. Tuttavia, ha ritenuto che la Commissione non abbia provato che le filiali irlandesi detenessero effettivamente il controllo sulle licenze IP del gruppo Apple e che, pertanto, ad esse avrebbero dovuto essere imputati tutti i derivanti ricavi. Peraltro, la Commissione non avrebbe correttamente applicato il principio in parola limitandosi a sostenere che l’attribuzione del fatturato alle filiali irlandese fosse una conseguenza della mancanza di personale e della presenza fisica delle “sedi centrali”; avrebbe invece dovuto dimostrare che i ricavi delle licenze IP del gruppo Apple intestate formalmente alle due filiali irlandese andavano ad esse riferite per le attività effettivamente svolte. Secondo il Tribunale, le filiali irlandesi esercitavano attività di supporto per l’attuazione di politiche e strategie progettate e adottate al di fuori delle filiali stesse (in particolare per quanto riguarda la ricerca, lo sviluppo e la commercializzazione di prodotti con marchio); il processo decisionale strategico del gruppo Apple era però centralizzato negli Stati Uniti, mentre l’attività delle due filiali irlandese si limitava alla attuazione delle decisioni senza un’effettiva partecipazione al processo decisionale.

⁵³ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2014*, Article 7(2). Per le linee-guida, V. OECD Report: *The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Part I, 2010, para. 5. Per le recenti modifiche, v. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, Inclusive Framework on Beps, 2018.

Nel caso di misure fiscali, l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo se confrontata con la tassazione "normale"⁵⁴. Il Trattato consente alla Commissione di verificare se il livello di profitto corrisponde al livello che sarebbe stato ottenuto esercitando tale commercio a condizioni di mercato; in modo da poter determinare se vi sia, di conseguenza, una mitigazione degli oneri normalmente inclusi nel bilancio d'impresa interessata, conferendo così a tale impresa un vantaggio ai fini di tale disposizione⁵⁵. Pertanto, una tale misura conferisce un vantaggio economico al suo beneficiario, visto che riduce gli oneri normalmente inclusi nel bilancio di un'impresa⁵⁶.

Al fine di determinare l'esistenza di un vantaggio fiscale, è necessario confrontare la situazione del beneficiario risultante dall'applicazione della misura in questione con la sua situazione se la misura in questione non fosse stata adottata e fossero state applicate le normali regole di tassazione. In primo luogo, si deve ricordare che la controversia in parola è incentrata sulla tassazione delle società che non sono residenti in Irlanda e che esercitano un'attività commerciale in quello Stato attraverso le loro filiali irlandesi. La questione sta quindi nel determinare quali profitti debbano essere assegnati a tali succursali ai fini dell'imposta sulle società nell'ambito della tassazione "normale", tenendo conto delle normali norme fiscali applicabili nel caso di specie.

Le regole del TFUE in materia di aiuti di Stato proibiscono la concessione di agevolazioni fiscali a favore di singole imprese: pertanto, se uno Stato membro intende accordare dei vantaggi fiscali ad uno o più grandi investitori, dovrà estendere i medesimi incentivi a tutti gli altri contribuenti⁵⁷. Secondo il Tribunale, la Commissione non è riuscita a dimostrare, in modo adeguato, l'esistenza di un vantaggio

⁵⁴ Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, ECLI:EU:C:2006:511, punto 56.

⁵⁵ Sentenza della Corte di giustizia del 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 e C-217/03, *Regno del Belgio e Forum 187 ASBL*, ECLI:EU:C:2006:416. La Corte di giustizia ha riconosciuto la necessità di confrontare un regime di deroga agli aiuti con le regole ordinarie "basate sulla differenza tra profitti e uscite di un'impresa che esercita le proprie attività in condizioni di libera concorrenza", v. T. JORIS, W. DE COCK, *Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU "At Arm's Length Principle"?* in *European State Aid Law Quarterly*, 2017, p. 607 ss.

⁵⁶ In tal senso, v. sentenza della Corte di giustizia del 9 ottobre 2014, causa C-522/13, *Ministerio de Defensa e Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, punto 22.

⁵⁷ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, C/2016/2946.

selettivo. La valutazione di aiuto di Stato illegale richiede un onere della prova molto elevato in capo alla Commissione sulla sussistenza del criterio della selettività. In definitiva, la sentenza del Tribunale nel caso *Apple* dimostra che i principi dello Stato di diritto e dell’effettività della giurisdizione sono principi fondamentali dell’ordinamento dell’Unione.

8. Il governo irlandese ha già dimostrato chiaramente la sua posizione di netto rifiuto dei “controlli fiscali della Commissione”, non solo tramite il ricorso al Tribunale, ma ancor prima rifiutandosi di recuperare e poi, incamerare la somma a titolo di tasse dovute e non pagate secondo la valutazione *ex-post* della Commissione europea depositata su un conto da Apple.

Anche se l’intesa fiscale in discussione venisse in fine dichiarata un aiuto illegale a seguito di eventuale ricorso davanti alla Corte di giustizia e di sua decisione in questo senso, la politica di “benevola accoglienza” in Irlanda nei confronti di Apple e di altre società straniere, proseguirà senza alcun dubbio sino a quando la diversità di tassazione delle società sarà consentita dalla legislazione dell’Unione. Anche il quasi azzeramento degli introiti fiscali sui redditi percepiti dalle imprese in Irlanda è conveniente a fronte dello sviluppo e dell’occupazione promossi dagli investimenti delle multinazionali in territorio irlandese.

I *ruling* fiscali sono particolarmente attrattivi per le multinazionali e particolarmente rassicuranti per la certezza giuridica *ex-ante* (rispetto al rischio di futuri accertamenti). Anche nel caso di un sistema di controllo più efficace di quello odierno nella prospettiva degli aiuti di Stati illegali, la bassa tassazione prevista in alcuni Stati resterebbe comunque attraente per le multinazionali ove non venga fissata dall’Unione un’aliquota minima di tassazione negli Stati membri. Altrettanto accadrebbe ove resti possibile trasferire intra-gruppo gli utili da un Paese ad un altro senza l’armonizzazione delle regole nel diritto dell’Unione o in ambito OCSE. Proprio perché l’unica soluzione efficace per una soluzione giusta sarebbe il consolidamento della base imponibile comune per l’imposta sulle società, la questione resterà a medio-termine uno degli aspetti più conflittuali dell’armonizzazione fiscale.

Al riguardo, vale la pena di ricordare che la recente elezione a presidente dell'Eurogruppo del ministro delle finanze irlandese Donohoe è avvenuta, a maggioranza semplice dei voti (senza il sostegno di Francia, Spagna, Germania e Italia che rappresentano più del settanta per cento del PIL dell'Unione) sulla base di un'alleanza fra "Paesi frugali" e "Paesi a bassa tassazione". Ciò dimostra chiaramente che non sarà facile raggiungere un accordo nell'Unione su una base imponibile consolidata dell'imposta sulle società e introdurre una soglia minima di tassazione nei singoli Stati membri per evitare una competizione al ribasso.

Il ruolo di controllo degli aiuti di Stato illegali potrà continuare a svolgere un ruolo sussidiario alla armonizzazione delle legislazioni fiscali nazionali. Il diritto dell'Unione dovrà utilizzare una combinazione degli strumenti giuridici possibili (misure di regolazione *ex-ante*, interventi antitrust e cooperazione amministrativa) per creare una corretta e sostenibile competizione tra imprese (dovunque stabilite) operanti nel mercato unico digitale e tra ordinamenti degli Stati membri nell'Unione.

ABSTRACT

Initiatives for Tax Harmonization for the Digital Single Market

The article examines the problems of current taxation of digital companies and services, highlighting the specific difficulties of tax systems on digital activities; discusses the Commission’s proposal to use the legal basis of 116 TFEU for the first time which would allow it to go beyond the principle of unanimity. The results of tax harmonization are then analyzed in terms of legislative acts adopted on the basis of Articles 113 and 116 TFEU. Investigations into tax rulings as illegal State aid have been a primary option of the Commission’s decision-making practice for a few years. The greatest difficulties arise from the application of the criterion of selectivity of aid. Finally, the article makes an initial analysis of the judgment of 15 July 2020 of the Court in the *Apple* case, which confirms the correctness of the legal arguments but considers the factual assessment of the Commission’s decision to be incorrect.

Il cantiere dell’armonizzazione fiscale per il Mercato unico digitale

L’articolo esamina le problematiche della tassazione attuale di società e servizi digitali, sottolineando le specifiche difficoltà dei sistemi di imposte sulle attività digitali; discute la proposta della Commissione di utilizzare, per la prima volta, la base giuridica del 116 TFUE che consentirebbe di superare il principio di unanimità. Vengono poi analizzati i risultati dell’armonizzazione fiscale in termini di atti legislativi adottati sulla base degli articoli 113 e 116 TFUE. Le indagini sui *tax ruling* come aiuti di Stato illegali sono state per alcuni anni un’opzione primaria della prassi decisionale della Commissione. Le difficoltà maggiori derivano dall’applicazione del criterio della selettività degli aiuti. Infine, l’articolo svolge una prima analisi della sentenza del 15 luglio 2020 del Tribunale nel caso *Apple*, che conferma la correttezza degli argomenti giuridici ma considera errata la valutazione fattuale della decisione della Commissione.