



Dottorato di ricerca in Diritto tributario delle società – XX Ciclo

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

***Profili della tassazione del reddito delle società tra diritto
comunitario e accordi sul commercio internazionale***

Riassunto

Relatore:
Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Candidato:
Alessio Persiani

Anno Accademico 2007/2008

RIASSUNTO

In coerenza con il titolo della ricerca, si è analizzata l'incidenza tanto del diritto comunitario quanto del diritto del commercio internazionale sulla materia tributaria in generale e, in particolare, sull'imposizione dei redditi societari.

Nel primo capitolo si sono anzitutto delineati brevemente i tratti fondamentali del processo di integrazione europea e della sua progressiva evoluzione da unione doganale ad unione economica e monetaria. Si sono evidenziate, in particolare, le relazioni tra i mutamenti più importanti del predetto processo e gli eventi storico-economici che si sono succeduti nel corso del tempo, avendo modo di sottolineare, in quest'ottica, come il passaggio dall'unione doganale all'unione economica e monetaria sia coinciso con un periodo – la metà degli anni Ottanta – di favorevole congiuntura economica mondiale. Venendo specificamente alla materia tributaria, si è evidenziato come, nel contesto comunitario, la fiscalità rivesta un ruolo meramente strumentale e le istituzioni di riferimento si interessino del fenomeno tributario solo allorché e nella misura in cui questo possa costituire un ostacolo per il perseguimento degli obiettivi comunitari cc.dd. «intermedi», vale a dire il corretto funzionamento del mercato comune e dell'unione economica e monetaria. Del resto, è proprio la considerazione del momento impositivo in un'ottica di mero fattore distorsivo dell'assetto concorrenziale del mercato europeo dei fattori produttivi che spiega la diversità del ruolo – e, in una certa misura, anche degli esiti – delle azioni di integrazione c.d. «positiva» nelle aree, rispettivamente, dell'imposizione indiretta e diretta.

Nel contesto delle imposte indirette, da sempre connotate da un legame più stretto con la circolazione dei fattori di produzione e, in particolare, con quello – le merci – che tra tali fattori tuttora riveste un ruolo centrale nella complessiva sistemazione comunitaria, le azioni cc.dd. «positive» delle istituzioni comunitarie hanno raggiunto risultati significativi, seppur diversi in ragione delle imposte di volta in volta rilevanti. Si è evidenziato, infatti, come a fronte di un vero e proprio trasferimento di sovranità impositiva dalle istituzioni statali a quelle comunitarie realizzatosi in materia doganale, si sia assistito in altri ambiti ad una mera azione di armonizzazione delle legislazioni nazionali; azione, peraltro, ora più ora meno incisiva. In particolare, si è sottolineato come a fronte di un'azione di armonizzazione di carattere, per così dire, frammentario nel settore delle accise – azione limitata alle concrete modalità di tassazione di alcuni prodotti e, comunque, non incidente, in linea di principio, sulla potestà tributaria statale di mantenere o istituire ulteriori imposte ispirate al modello dell'imposta speciale sul consumo – vi siano state aree dell'imposizione indiretta – e il riferimento è, in special modo, all'imposizione generale sui consumi – in cui le azioni positive delle istituzioni comunitarie hanno avuto carattere integrale, investendo, già *ab origine*, il modello di imposizione (all'epoca, cumulativa a cascata) e concentrando la propria attenzione anzitutto sulla definizione di un modello di imposta *ex se* non in grado di creare distorsioni alla concorrenza e alla libera circolazione delle merci e dei servizi.

Nell'ambito delle imposte dirette, si è avuto modo di constatare come l'integrazione c.d. «negativa» abbia assunto un ruolo sempre predominante, anche in ragione dei vincoli particolarmente stringenti posti dalle norme del Trattato CE alle azioni positive. In particolare, nell'ambito dell'integrazione positiva si è assistito, nel corso del tempo, ad un mutamento dell'atteggiamento delle istituzioni comunitarie: a fronte di una prima fase del processo di integrazione europea in cui la progressiva e costante affermazione del ruolo della CEE nel contesto dell'imposizione indiretta aveva incoraggiato i tentativi di azioni similari anche nella limitrofa area delle imposte dirette, la Commissione, a partire dal 1990, ha dovuto prendere atto dell'impossibilità di procedere sulla strada dell'armonizzazione di tali ultime forme di imposizione – e, per quanto qui interessa, in particolare dell'imposizione sui redditi societari –; strada che non aveva, fino a quel momento, portato ad alcun risultato concreto.

Quanto da ultimo rilevato risulta particolarmente evidente nello specifico ambito dell'integrazione tra imposta sui redditi societari ed imposta personale sui soci, problematica oggetto di indagine nel secondo capitolo. In particolare, dopo una breve introduzione sulle diverse possibili forme di integrazione tra le imposte *de quibus*, si sono analizzati i diversi studi realizzati dalle istituzioni comunitarie nella fase precedente la proposta di direttiva del 1975. Si è sottolineato, comunque, come tali studi, seppur rilevanti quanto all'approfondimento delle analisi condotte, non siano riusciti a creare quel consenso tra gli Stati membri verso un unico modello di integrazione delle predette imposte necessario e sufficiente per addivenire all'approvazione della proposta di direttiva del 1975; proposta che, giova rilevare, si fondava su una forma di integrazione – quella basata sul metodo dell'imputazione – che, fino a tempi assai recenti, è stata adottata da tutti i maggiori Stati dell'area europea.

Come accennato, a partire dagli inizi degli anni Novanta, le istituzioni comunitarie hanno mutato il proprio atteggiamento nei confronti delle tematiche più rilevanti della fiscalità diretta – e societaria in particolare –, differenziandolo, quindi, da quello adottato nell'area dell'imposizione indiretta, in cui è rimasta sostanzialmente ferma la preferenza per soluzioni armonizzate. In particolare, in una prima fase la Commissione europea ha deciso di concentrare la propria attenzione su singoli aspetti della fiscalità diretta e, in particolare, sulle distorsioni connesse ad operazioni aventi una dimensione transfrontaliera, ciò che, come ampiamente esposto, ha condotto all'approvazione delle importanti direttive del 1990 in tema di fiscalità delle operazioni straordinarie transfrontaliere e di regime fiscale dei dividendi distribuiti tra società cc.dd. «madri» e società cc.dd. «figlie», oltre che della convenzione attinente ai cc.dd. «*corresponding adjustments*» derivanti dall'applicazione delle norme in tema di *transfer pricing*. Peraltro, come rilevato in precedenza, si è trattato di un «mutamento di rotta» che, pur avendo prodotto risultati immediati, ha rivelato, nel medio periodo, una sua intrinseca debolezza ed una scarsa incisività sulla tradizionale (e gelosamente difesa) sovranità degli Stati membri in tema di fiscalità diretta. È proprio in quest'ottica che si inquadra l'ulteriore passaggio dal c.d. «*piecemeal approach*» al c.d. «*global approach*»: si sono delineate in modo più preciso le nuove linee di fondo dell'intervento comunitario in materia fiscale, rivolto non più ad un'armonizzazione delle legislazioni nazionali in chiave di mera limitazione della sovranità tributaria degli Stati membri, ma ad un coordinamento dei diversi

sistemi fiscali teso alla stabilizzazione del relativo gettito e ad impedire forme di concorrenza sleale sul piano fiscale. Ed è proprio il contrasto delle misure di *harmful tax competition* il carattere che ha maggiormente contraddistinto l'attività portata avanti negli ultimi anni dall'Esecutivo comunitario: la circostanza che si sia trattato di azioni indirizzate non più alla sola limitazione delle sovranità fiscali nazionali, ma, quantomeno in alcuni casi, al rafforzamento dell'esercizio delle sovranità medesime ed alla protezione dell'interesse di quegli Stati membri aventi sistemi di fiscalità diretta tradizionalmente più gravosi ha fatto sì che l'azione della Commissione europea potesse essere più incisiva. In quest'ottica, a nostro avviso, si dovrebbe inquadrare l'utilizzo da parte della stessa Commissione dei penetranti poteri ad essa attribuiti in materia di aiuti di Stato al fine di contrastare i regimi considerati di concorrenza fiscale dannosa; utilizzo che, pur non avendo mancato di sollevare riserve da parte di alcuni Stati membri, è stato possibile proprio in virtù di una certa coincidenza delle finalità perseguite dalla Commissione rispetto a quelle degli Stati membri. Ed è proprio questo il maggior cambiamento delle linee di fondo dell'azione comunitaria nell'area della fiscalità diretta: a fronte, infatti, di azioni più risalenti orientate unicamente verso obiettivi di armonizzazione, che, in quanto tali, tendevano ad incidere in senso privativo sulle sfere di sovranità nazionali – e che, per questo motivo, non hanno prodotto risultati apprezzabili – le azioni più recenti delle istituzioni comunitarie sembrano orientate verso una (almeno parziale) coincidenza degli obiettivi e degli interessi comunitari e statali, ciò che sta consentendo una progressiva affermazione dell'attività di coordinamento delle politiche fiscali. Tale comunanza di interessi tra l'azione delle istituzioni comunitarie e quelle dei governi nazionali ben può cogliersi, ad esempio, nelle più recenti iniziative della Commissione europea, sol che si pensi al recente approccio comune adottato in tema di clausole generali antielusive, argomento che ben coniuga da un lato le esigenze statali di stabilizzazione (e, se possibile, di incremento) del gettito tributario e, dall'altro lato, le preoccupazioni delle istituzioni comunitarie che l'applicazione più o meno stringente delle predette clausole possa rappresentare uno strumento di (*harmful*) *tax competition*.

Ad un contemperamento delle istanze nazionali in punto di sovranità nella manovra della leva tributaria e delle esigenze comunitarie di preservazione e, se possibile, di promozione del corretto funzionamento del mercato comune secondo assetti concorrenziali si assiste anche nelle pronunce più recenti della Corte di giustizia e, più in generale, nell'ambito dell'attività di integrazione c.d. «negativa». In particolare, nel primo e (soprattutto) nel secondo capitolo si è rilevato come a fronte di una prima fase della giurisprudenza comunitaria in tema di fiscalità diretta orientata a conferire una netta prevalenza alle esigenze di instaurazione e corretto funzionamento del mercato comune e, perciò, poco incline a consentire agli Stati membri l'adozione o il mantenimento di regimi fiscali discriminatori o restrittivi in virtù di motivazioni *lato sensu* riconducibili all'interesse fiscale nazionale, più recentemente si stia assistendo ad orientamenti giurisprudenziali maggiormente inclini a dare ingresso proprio a tali ultime motivazioni, in una sorta di bilanciamento degli interessi comunitari e nazionali che tende a connotare – e, va detto, in modo non del tutto condivisibile – l'azione della Corte di giustizia in senso più spiccatamente politico. Si tratta di un mutamento di rotta ben percepibile a partire dalla recente sentenza *Marks &*

Spencer e che sembra riconducibile ad una pluralità di fattori. Anzitutto, occorre rilevare che nelle fattispecie più recentemente sottoposte all'attenzione della Corte di giustizia l'accertamento dell'eventuale carattere discriminatorio o restrittivo delle misure nazionali sta progressivamente divenendo sempre più difficile: a motivo, appunto, dell'integrazione negativa seguita alle importanti pronunce della prima fase della giurisprudenza comunitaria, molti Stati membri e, in particolare, le istituzioni titolari dei relativi poteri legislativi hanno progressivamente assunto, nel concreto esercizio di tali poteri, un atteggiamento sempre più rispettoso del principio di non discriminazione – ivi compresa la sua più recente declinazione quale principio di non restrizione – che fonda la sistematica dei trattati comunitari. In secondo luogo, la Corte di giustizia non ha trascurato – né, sotto un profilo generale di costruzione e sviluppo coerente del processo di integrazione europea, avrebbe potuto farlo – il mutamento di rotta da parte delle istituzioni comunitarie di cui si è detto nell'ambito dell'integrazione positiva. Come detto, il passaggio al *global approach* ha segnato la fine di azioni meramente «privative» e delimitative delle sovranità fiscali nazionali, assistendosi, viceversa e sempre più frequentemente, ad una (quantomeno parziale) comunanza di interessi ed obiettivi tra Stati membri ed istituzioni comunitarie. Ed è evidente come anche gli organi giurisdizionali non potessero completamente ignorare tale rinnovata «collaborazione» tra gli attori principali della scena comunitaria e, più in generale, la mutata prospettiva adottata dall'Esecutivo europeo, posto l'obiettivo – comune tanto alla Commissione quanto alla Corte di giustizia – della garanzia del corretto funzionamento del mercato comune e dell'unione economica e monetaria. Un ulteriore – ma non meno importante – argomento che sembra aver spinto i giudici comunitari a prestare maggiore considerazione verso le esigenze statali di protezione degli interessi fiscali nazionali risiede nella soddisfazione, da parte della medesima Corte di giustizia, di un comprensibile istinto di autoconservazione. In termini più chiari, il «mutamento di rotta» deve probabilmente collegarsi anche a quelle ipotesi di riforma dei trattati comunitari adombrate – o, forse, sarebbe meglio dire minacciate – da alcuni Stati membri che, data la sempre maggiore incisività delle pronunce giurisdizionali comunitarie rispetto alle sovranità fiscali nazionali, erano giunti a proporre l'eliminazione di qualsiasi competenza della stessa Corte in materia tributaria.

Proprio a tali rinnovate forme di bilanciamento degli interessi fiscali degli Stati membri da un lato e dei valori liberisti sottesi alla sistematica comunitaria dall'altro lato deve, a nostro avviso, ricondursi il percorso evolutivo della giurisprudenza comunitaria in tema di regime fiscale dei flussi di dividendi intracomunitari. Nel secondo capitolo, si è rilevato come la Corte di giustizia sia ormai giunta a precisare, in modo più consapevole rispetto al passato, i contenuti del vincolo derivante dalle norme in tema di libertà fondamentali ai legislatori nazionali responsabili di modellare le forme di integrazione tra l'imposta sui redditi societari e l'imposta sui redditi personali dei soci. In particolare, si è evidenziato come la giurisprudenza comunitaria abbia ormai operato, con riferimento alla potestà impositiva riconosciuta allo Stato tanto della fonte dei dividendi quanto di residenza dell'azionista, un inscindibile collegamento tra *an* e *quomodo* dell'esercizio della potestà impositiva: le libertà comunitarie, lungi dall'incidere e dal condizionare le scelte statali relative all'esercizio o meno della potestà impositiva, intervengono, per così dire, solo in seconda battuta, solo

allorché, cioè, lo Stato – sia esso della fonte dei dividendi ovvero di residenza dell'azionista – abbia deciso quali persone fisiche e/o giuridiche assoggettare alla propria potestà impositiva. La necessità per i giudici comunitari di operare un bilanciamento tra interessi di matrice statale e principi sostenuti dalle istituzioni comunitarie emerge in modo probabilmente ancor più chiaro se si pone mente a quell'approccio – da noi definito finalistico – che si sta progressivamente affermando con riferimento alla (ir)rilevanza delle discriminazioni di trattamento ed alle restrizioni di carattere procedimentale e/o probatorio. In particolare, nel secondo capitolo si è evidenziato come, nello specifico ambito del regime fiscale dei dividendi societari, qualora l'obiettivo della normativa interna sia l'attenuazione della doppia imposizione economica sugli utili societari, ciò che rileva, agli occhi dei giudici comunitari, è che il raggiungimento di tale obiettivo venga garantito nei confronti tanto degli azionisti che percepiscono dividendi di fonte interna, quanto di quelli che ricevono dividendi di fonte estera, non assumendo rilievo le disparità di trattamento eventualmente conseguenti alla decisione da parte dello Stato membro di residenza degli azionisti di perseguire il predetto obiettivo mediante forme diverse di integrazione dell'imposta sulle società e dell'imposta personale sui soci. Come si è sottolineato, si tratta di un orientamento che sembra deporre in favore di una portata recessiva, quantomeno nello specifico contesto dell'imposizione degli utili societari, del fondamentale principio di proporzionalità, costituente l'unico vero «argine comunitario» ad eventuali disparità di trattamento di carattere procedimentale e/o probatorio.

Tuttavia, si tratta comunque di valutazioni che i giudici comunitari compiono nell'ottica di un'unica giurisdizione fiscale. Come si è rilevato con riferimento al peculiare ruolo attualmente rivestito dalle convenzioni internazionali nell'ambito dell'accertamento delle restrizioni di natura fiscale, le valutazioni svolte dalla Corte di giustizia si pongono nell'ottica di un'unica giurisdizione fiscale e non già nella prospettiva di un vero mercato interno e di un effettivo mutuo riconoscimento dei diversi sistemi fiscali nazionali; ottica che, in alcuni casi – e il riferimento è, in particolare, al ruolo delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – ha dato luogo, allo stato, ad un peculiare (ed opinabile) funzionamento unidirezionale delle convenzioni stesse, rilevanti solo ai fini dell'eliminazione di una restrizione fiscale e non anche in grado di fondare differenze di trattamento tra soggetti che esercitano o meno una delle libertà fondamentali rilevanti in ottica comunitaria.

Nel terzo capitolo si è preso in esame il ruolo che il diritto comunitario svolge rispetto all'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali substatali. Dopo un breve inquadramento dei profili fondamentali dei modelli di Stato decentrato – siano essi regionali ovvero federali – si è constatata la progressiva affermazione di tali modelli statali nell'area europea e si sono messe in luce i relativi tratti essenziali. A tale riguardo, si è rilevato il ruolo di impulso che deve riconoscersi tanto al diritto comunitario – sol che si pensi al principio di sussidiarietà sancito dall'art. 5 del Trattato CE e al sempre maggiore coinvolgimento dei livelli di governo substatali nell'elaborazione delle diverse politiche comunitarie – quanto al diritto internazionale e, in particolare, all'importante attività del Consiglio d'Europa; attività concretizzatasi con l'adozione della “*Carta europea delle autonomie locali*” a Strasburgo il 15 ottobre 1985. Accanto a tale ruolo di impulso si è analizzato il complementare vincolo

che il diritto comunitario pone all'autonomia tributaria degli enti territoriali. In particolare, si è evidenziato come tale vincolo derivi tanto dalle norme del Trattato CE in tema di libertà fondamentali, quanto dalle previsioni che vietano la concessione di aiuti di Stato alle imprese. Quanto alle disposizioni relative alle libertà fondamentali, si sono evidenziate le perplessità suscitate dalla differente portata che i giudici comunitari hanno riconosciuto alle diverse libertà con riferimento alle fattispecie puramente interne. Si tratta di un indirizzo giurisprudenziale da cui deriva un carattere «asimmetrico» del vincolo posto all'autonomia tributaria degli enti territoriali substatali; vincolo che assume contenuto più incisivo qualora si tratti di garantire la libera circolazione delle merci all'interno del territorio statale e che, invece, appare più incerto – e, in questo senso, meno consono alla costruzione di un vero mercato comune – qualora la «compatibilità» comunitaria della normativa tributaria adottata dal livello di governo substatale sia vagliata in base alle altre libertà fondamentali previste dal Trattato CE. Con riferimento, poi, alla disciplina vincolistica in materia di aiuti di Stato, si è evidenziato come il suo ruolo sia al contempo di impulso e vincolo rispetto all'autonomia tributaria degli enti territoriali: le norme comunitarie di cui agli articoli 87 e seguenti del Trattato CE, interpretate alla luce delle recenti elaborazioni giurisprudenziali, se da un lato costituiscono un evidente stimolo ad attuare modelli di Stato decentrato anche sotto il profilo fiscale, dall'altra parte richiedono agli Stati membri di modellare tali sistemi tenendo ben fermo il principio della corrispondenza tra potere fiscale e responsabilità politica.

Proprio prendendo spunto da alcuni profili di incoerenza degli orientamenti della giurisprudenza comunitaria – sol che si pensi tanto al funzionamento c.d. «unidirezionale» delle convenzioni internazionali ai fini dell'accertamento delle restrizioni quanto al differente «peso» delle diverse libertà fondamentali in relazione alle fattispecie puramente interne – si è rilevato come essi trovino spiegazione nell'attuale fase di «stallo» del processo di integrazione europea, sospeso tra la difesa dei raggiunti obiettivi intermedi del mercato comune e dell'unione economica e monetaria e le remore, più o meno esplicite, verso la creazione di una vera unione politica. Sono proprio le opposizioni che diversi Stati membri dell'UE – e il riferimento è non solo alle (storicamente «euroscettiche») istituzioni inglesi, ma anche a Stati recentemente entrati a fa parte della *membership* dell'UE e che non sembrano animati da un vero spirito europeo – stanno mostrando verso un ulteriore progresso della costruzione comunitaria che fonda le predette incertezze (anche) da parte degli organi giurisdizionali comunitari, che possono, tutt'al più, rivestire un ruolo propulsivo verso l'integrazione comunitaria, ma non possono certamente svolgere compiti che necessitano di un rilevante consenso politico. Come si è evidenziato, tuttavia, tale «stallo» del processo di integrazione comunitaria non sembra poter giovare a nessuno dei protagonisti della scena europea. Certamente non giova ai cittadini, che, allo stato, sembrano vedere l'Europa più come una costosa sovrastruttura che come un reale soggetto politico in grado di proteggere e garantire i loro diritti, certamente non giova agli enti territoriali substatali che, nonostante alcuni recenti e positivi sviluppi, faticano ad entrare a pieno titolo nel processo decisionale delle politiche comunitarie. Tale situazione può giovare solo agli Stati membri ed ai relativi governi, preoccupati dalle eventuali ed ulteriori erosioni di sovranità che

deriverebbero da un rafforzamento (*rectius*, dalla creazione di un vero e forte) soggetto politico europeo. Tuttavia, si è evidenziato come tale «giovamento» sia solo di breve periodo, posto che, a lungo termine, ciò potrebbe produrre un inarrestabile declino della forza rappresentativa delle istituzioni comunitarie sui più ampi scenari politici ed economici internazionali. Di qui, allora, la necessità di accelerare il processo di integrazione europea e di imprimere ad esso una precisa direzione politica; accelerazione e spinta che ben potrebbero venire dagli enti territoriali substatuali, istituzioni intermedie sufficientemente vicine alle esigenze democratiche dei cittadini e, al contempo, soggetti che potrebbero giovare di un rafforzamento del ruolo politico delle istituzioni comunitarie in chiave di maggiore autonomia dai livelli di governo centrali dei relativi Stati membri. In sostanza, l'attuale situazione di «stallo» dell'integrazione comunitaria impone un deciso passo in avanti in senso politico, impone la creazione di un soggetto cui siano attribuite (almeno) le tre funzioni politiche fondamentali dei paesi associati, vale a dire la politica economica, la politica estera e la politica della sicurezza. È chiaro che un tale scenario imporrebbe importanti modifiche tanto alla trama dei valori sottesa ai trattati comunitari – valori attualmente connotati in senso fortemente liberistico e che, a tal uopo, dovrebbero relazionarsi con quei fondamentali valori solidaristici in un contesto di necessario bilanciamento di interessi sotteso ad una vera azione politica – quanto delle strutture istituzionali nazionali, che, in ambito economico, dovrebbero tendenzialmente rinunciare (in favore del livello di governo europeo) all'esercizio delle funzioni tanto di stabilizzazione macroeconomica, quanto di redistribuzione dei redditi, mantenendo, invece, piena sovranità sulla funzione di produzione e messa a disposizione di quei servizi pubblici connessi al territorio. Da una tale riorganizzazione discenderebbe anche la necessità di adeguare il relativo sistema fiscale, avvicinandolo a quel principio del beneficio la cui centralità del ruolo in sistemi di imposizione locale costituisce risultato ormai acquisito ad avviso della migliore dottrina tributaria nazionale. Quanto poi all'imposizione sulle attività produttive, si è rilevato come al carattere tendenzialmente «locale» che i sistemi fiscali degli attuali Stati membri verrebbero ad assumere ben si possano attingere quelle forme di imposizione sul valore aggiunto «tipo reddito» che, meglio della tradizionale imposta sugli utili societari, coniuga il principio di capacità contributiva con il criterio del beneficio.

Nel prospettato contesto veramente europeo, i livelli di governo centrali e territoriali dovrebbero esercitare le relative potestà impositive nel rispetto delle normative previste a livello internazionale. Tra queste, importante rilievo – soprattutto in prospettiva futura – potrebbe assumere la regolazione del commercio mondiale prevista nell'ambito dell'OMC; regolazione che, sotto il profilo dell'interpretazione delle relative norme, sta attraversando un'importante fase di evoluzione nel senso di un progressivo bilanciamento tra i valori tradizionalmente liberistici sottesi alla liberalizzazione del commercio mondiale ed i principi di ispirazione solidaristica, che, seppur ancora a livello embrionale, stanno via via assumendo un rilievo crescente. Ecco allora che ben potrebbe realizzarsi una qualche forma di osmosi tra il soggetto politico europeo e tale organizzazione internazionale, un rapporto a tutto tondo che – similmente a quel che attualmente avviene nel rapporto tra istituzioni comunitarie e livelli di governo substatuali – contenga in sé elementi non solo di vincolo, ma anche di

impulso per un approccio realmente politico verso le problematiche tributarie con cui le istituzioni comunitarie si stanno attualmente – e con tante difficoltà – confrontando.