

Considerazioni su Pillar Due e Befit

1. Considerazioni generali

La direttiva Pillar Due sulla tassa minima globale, adottata nel dicembre 2022, è ora in vigore ed è in fase di attuazione in tutti gli Stati membri dell'UE. Pillar Due è stata adottata anche da altri paesi importanti, come il Regno Unito, il Giappone, il Canada, il Brasile, il Sudafrica, la Corea, l'Australia, la Turchia, la Svizzera, la Norvegia, la Nuova Zelanda, il Kenya, la Malesia, gli Emirati Arabi Uniti, Singapore, il Vietnam, solo per citarne alcuni. Complessivamente, 45 paesi, inclusi gli Stati membri dell'UE, hanno aderito al progetto o hanno annunciato l'intenzione di aderirvi. Tuttavia, i principali attori, ossia gli Stati Uniti, la Cina e l'India, non vi hanno aderito ed è molto improbabile che lo facciano. Altri paesi non aderiranno nemmeno.

Il 20 gennaio 2025 la Presidenza degli Stati Uniti ha pubblicato un Memorandum sul "Global Tax Deal dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)". L'intenzione della nuova amministrazione statunitense è molto chiara. Non solo sono stati annullati gli impegni dell'amministrazione Biden verso le regole globali, ma, inoltre, se i paesi stranieri adottano regole fiscali "extraterritoriali" che costringano i gruppi statunitensi a pagare imposte all'estero che non sono in linea con i trattati fiscali esistenti con gli Stati Uniti, questo sarà considerato una sorta di "atto di aggressione" contro l'economia statunitense e innescherà ritorsioni. Mentre la cancellazione degli impegni dell'amministrazione precedente era prevista, lo era meno la vigorosa minaccia di ritorsioni.

L'obiettivo principale delle ritorsioni contro le imposte "extraterritoriali" straniere è l'UTPR (Under Taxed Profit Rule)¹. L'UTPR è una caratteristica fondamentale del Pillar Due e vietare la sua attuazione da parte di altri paesi potrebbe creare problemi al funzionamento dell'intero progetto. Un conflitto dirompente non inizierà subito: un anno fa, l'Inclusive Forum dell'OCSE ha concordato che l'applicazione dell'UTPR alle multinazionali statunitensi è sospesa, come "safe harbor" temporaneo, fino al 2026. Tuttavia, un confronto serio avverrà nel corso del 2025. Si spera che ci sia tempo per trovare un accordo. Ma per ora, l'ordine esecutivo del presidente Trump ha incaricato il Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti di esaminare tutti i casi di imposte "extraterritoriali" straniere che "colpiscono in modo sproporzionato" le aziende statunitensi e non sono conformi ai trattati fiscali statunitensi, e di proporre misure ritorsive. Ci si può aspettare che il rapporto del Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti non limiti le proprie indagini all'UTPR, ma affronti anche le imposte esistenti (o pianificate) sulle tasse sui servizi digitali (DST). Ciò potrebbe portare a un confronto significativo,

¹ Invece la Income Inclusion Rule (IIR), secondo la quale i paesi stranieri possono tassare i profitti delle filiali statunitensi di multinazionali straniere, e la Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT), che consente ai paesi stranieri di tassare i profitti delle filiali statunitensi residenti nella loro giurisdizione, non dovrebbero essere considerate imposte "extraterritoriali" o "discriminatorie" (anche se la QDMTT potrebbe avere un impatto materiale sulle entrate fiscali statunitensi tramite il credito d'imposta per le imposte estere). Vedi Mindy Herzfeld, *Trump Executive Orders Bring U.S. Course Change on International Tax*, International Tax Notes, 27 gennaio 2025.

non solo con i paesi europei². La Commissione Europea ha comunque ribadito l'impegno sulle decisioni già prese, pur rimanendo "aperta a un dialogo significativo".

L'UE è stata in prima linea nell'adozione della tassa minima globale, estendendo le regole ai gruppi puramente nazionali per garantire la compatibilità con il diritto dell'UE. Gli obiettivi di contrastare l'arbitraggio fiscale e la concorrenza fiscale e di aumentare le entrate (destinate in parte a nuove risorse proprie dell'Unione) erano al centro di questa adozione. Tuttavia, non è garantito che i risultati rispondano alle aspettative.

È stato sottolineato che la concorrenza fiscale tra gli Stati (e la possibilità di arbitraggio fiscale) non scomparirà, ma assumerà nuove forme³. Potrebbe spostarsi verso altre contribuzioni obbligatorie diverse dall'imposta sul reddito delle società (CIT), come le imposte sull'energia, le imposte sulla proprietà, altre imposte indirette, i contributi sul salario e altri fattori non fiscali. Inoltre, le giurisdizioni che adottano le regole del Pillar Due possono comunque competere sulla CIT per le entità che non rientrano nel campo di applicazione del Pillar Due. In altre parole, alcune giurisdizioni potrebbero riscuotere la tassa aggiuntiva sulle grandi multinazionali che rientrano nelle regole del Pillar Due (usando una QDMTT), mantenendo un livello generale di tassazione sulle società nazionale inferiore (anche pari a zero) e attirando le aziende che non soddisfano i requisiti per l'applicazione del Pillar Due. Questo potrebbe essere il caso delle giurisdizioni considerate paradisi fiscali. I governi stanno inoltre sfruttando alcune possibilità offerte dalle regole del Pillar Due: alcuni incentivi fiscali che ora riducono l'imposta sulle società dovuta e quindi riducono il numeratore dell'aliquota fiscale effettiva (ETR) potrebbero essere trasformati in "crediti fiscali rimborsabili qualificati" o "crediti fiscali trasferibili commerciabili". Questi crediti fiscali sono considerati sovvenzioni governative e, secondo le regole del Pillar Due, sono esclusi dalle imposte coperte (il numeratore dell'ETR); pertanto, non influenzano (non riducono) l'ETR⁴. In altre parole, trasformando i benefici fiscali esistenti che riducono la base imponibile (e l'importo delle imposte coperte) in questi tipi di crediti, una giurisdizione può offrire una ETR più alta e quindi una minore tassa aggiuntiva dovuta per il Pillar Due, lasciando invariati i benefici finanziari degli incentivi per le aziende coinvolte⁵.

Va soprattutto segnalato che, in vari paesi, le evidenze aneddotiche provenienti dalle imprese coinvolte mostrano che le entrate fiscali iniziali saranno probabilmente molto inferiori rispetto a quelle previste⁶ e, in alcuni casi, inferiori ai costi amministrativi sostenuti dalle imprese per conformarsi le regole.

² Si può prevedere che il rapporto del Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti non limiterà le sue indagini all'UTPR, ma affronterà anche le imposte sul web esistenti o pianificate (tasse sui servizi domestici). Questo porterebbe a un grande confronto, non solo con i paesi europei.

³ Per alcuni riferimenti sugli effetti della concorrenza fiscale, vedi: Devereux M., Vella J. and Wardell-Burrus H. (2022), *Pillar 2: rule order, incentive, and tax competition*, Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief, 14 January; CEPS-ECMI (2023), *EU corporate taxation in the digital era: the road to a new international order*, Centre for European Policy Studies; Devereux MP. and Vella J. (2023), *The Impact of the Global Minimum Tax on Tax Competition*, *World Tax Journal*, Amsterdam, Vol. 15 (2023), n. 3, pp. 323-378; Haufler A. and Kato H. (2024), *A Global Minimum Tax for Large Firms Only: Implications for Tax Competition*, CESIFO Working Papers n. 11087, April 2024.

⁴ Questo effetto è parzialmente attenuato dal fatto che i crediti d'imposta "rimborsabili" e "commercializzabili" sono inclusi nel reddito globale, cioè nel denominatore dell'ETR.

⁵ Infatti, i benefici dei crediti d'imposta "rimborsabili" o "commercializzabili" potrebbero essere superiori ai benefici delle deduzioni fiscali che riducono la base imponibile, in quanto lo sfruttamento di queste ultime trova limiti nelle perdite fiscali esaurite. Simmetricamente, i governi potrebbero incorrere in maggiori perdite di entrate.

⁶ Le entrate globali aggiuntive derivanti dall'applicazione del "Pillar Two" sono state stimate in 155-192 miliardi di USD all'anno (Hugger F. (et al.) (2024), *The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit*, OECD Taxation Working Papers, n. 68).

Inizialmente, i costi amministrativi una tantum per l'istituzione delle nuove procedure saranno piuttosto elevati. Tuttavia, saranno necessari aggiustamenti continui in futuro, per tenere conto delle modifiche e delle chiarificazioni delle linee guida amministrative emesse dall'Inclusive Framework dell'OCSE (come nel caso dell'abbandono dei "safe harbor" provvisori e dell'adozione di quelli definitivi). Le imprese dovranno anche considerare i propri cambiamenti (fusioni e acquisizioni, dismissioni, modifiche del modello di business, ecc.), che avvengono regolarmente in qualsiasi grande gruppo. Infine, dovrebbero essere considerati anche i costi amministrativi per le amministrazioni fiscali, data la complessità delle regole e le problematiche che probabilmente emergeranno.

Alcuni commentatori sostengono che i costi amministrativi complessivi, anche dopo l'adozione iniziale, rimarranno vicini (o addirittura superiori) alle entrate fiscali aggiuntive generate⁷. Il basso livello iniziale di entrate, molto inferiore a quanto previsto, potrebbe diventare evidente nel prossimo futuro, scatenando discussioni tra i politici e l'opinione pubblica in generale. Il recente memorandum del presidente Trump anticipa la necessità di riflessioni, sia dal punto di vista politico che tecnico, e rende più urgente la ricerca di risposte a un ambiente molto complesso, che richiede un cambiamento di marcia a livello dell'UE.

Recentemente, nell'ambito del *Competitive Compass*, la Commissione ha annunciato una proposta per un 28° regime giuridico che semplificherà le regole applicabili, inclusi aspetti rilevanti del diritto societario, fallimentare, del lavoro e fiscale, al fine di permettere alle aziende innovative di beneficiare di un unico insieme di regole nel Mercato Unico.

In una prospettiva più ristretta e limitando l'ambito alla tassazione delle società, una reazione appropriata potrebbe essere quella di spingere per l'adozione di un BEFIT (riveduto). Stabilire una base imponibile consolidata comune e un miglior coordinamento con Pillar Due (particolarmente per quanto riguarda il *blending* giurisdizionale e il trattamento delle perdite e degli attivi e passivi differiti) potrebbe superare lo svantaggio comparativo sollevato dal Pillar Due. Un BEFIT semplificato e razionalizzato, ben coordinato con il Pillar Due, ridurrebbe drasticamente i costi amministrativi, creerebbe condizioni di parità contrastando l'arbitraggio fiscale, aumenterebbe le entrate, favorirebbe l'integrazione intra-UE e migliorerebbe il funzionamento del mercato interno. Di conseguenza, migliorerebbe la competitività dell'economia europea.

Tuttavia, la base imponibile nella proposta attuale di BEFIT è troppo complessa, aggiungerebbe nuovi costi di *compliance* largamente inutili per i contribuenti e le amministrazioni fiscali, in contrasto con la strategia di "*decluttering*" (semplificazione). La base imponibile rinnovata di BEFIT dovrebbe essere drasticamente semplificata: il denominatore dell'ETR calcolato per il Pillar Due dovrebbe essere considerato come punto di partenza per la nuova base imponibile e ulteriori aggiustamenti dovrebbero essere drasticamente minimizzati (vedi par. 2). Per i gruppi soggetti al Pillar Due, i benefici di un BEFIT semplificato potrebbero compensare ampiamente i costi amministrativi sopportati per conformarsi al Pillar Due.

Inoltre, l'applicazione del Pillar Due e del BEFIT trarrebbe grandi benefici da un'Agenzia Fiscale Europea incaricata di stabilire regole amministrative comuni e linee guida, e di risolvere controversie

⁷ Ad esempio, le stime preliminari e non ufficiali per la Germania indicano entrate aggiuntive derivanti dal "Pillar Two" di circa 20 milioni di euro, rispetto a una previsione ufficiale di 200 milioni. Le imprese dovrebbero sostenere 600 milioni di euro per i costi amministrativi una tantum legati all'installazione iniziale del sistema, che si stabilizzerebbero poi a circa 130 milioni all'anno dopo l'investimento iniziale (Christoph Spengel C., Schulz I. and Winter S. (2023), *Steuerplanung unter der globalen Mindeststeuer*, Der Betrieb, 2023).

(vedi par. 3). Questo sarebbe un grande passo avanti per la certezza fiscale e l'omogeneità dell'applicazione all'interno dell'UE.

Avviare una discussione su questo tipo di proposte sarebbe utile di per sé, ma diventa più urgente e necessario dopo il memorandum di Trump.

2. La base imponibile comune dell'UE: un BEFIT semplificato

La definizione della base imponibile comune è sempre stata una delle questioni più critiche nelle proposte avanzate dalla Commissione Europea sulla tassazione del reddito delle società. Inizialmente, la base imponibile del CCCTB era definita indipendentemente dai bilanci finanziari: tutti gli elementi che formavano la base, ossia tutte le entrate tassate ed esenti e le spese deducibili e non deducibili, venivano definiti. La ragione principale era l'impossibilità di identificare principi contabili uniformi per i bilanci delle singole aziende.

Il progetto Pillar Due dell'OCSE adotta un approccio diverso. Per calcolare il denominatore dell'aliquota fiscale effettiva, è stato deciso di derivare il Globe Income (ossia la base imponibile) dai bilanci finanziari. Il Globe Income (o perdita) è calcolato, in conformità con il Capitolo 3 delle regole del Globe Model e con il Capitolo III della Direttiva, partendo dal Reddito Netto o Perdita Contabile Finanziaria (FANIL) come determinato secondo il relativo standard contabile finanziario applicabile. Il FANIL viene quindi adattato tenendo conto degli aggiustamenti obbligatori (per eliminare entrate che non dovrebbero essere tassate o spese che non dovrebbero essere dedotte) e degli aggiustamenti facoltativi. Vale la pena notare, con riferimento al contesto europeo, che la maggior parte delle aziende adotta come standard contabile gli IFRS.

L'idea di considerare il reddito del Globe come punto di partenza per una base imponibile comune europea è in linea con il considerando 6 della proposta di Direttiva BEFIT: *“È fondamentale creare un sistema che raggiunga un certo grado di uniformità in tutta l'Unione, almeno tra i contribuenti a cui si rivolge principalmente. Di conseguenza, e tenuto conto degli sforzi compiuti sia dalle amministrazioni fiscali che dalle imprese per attuare il quadro di un livello minimo globale di tassazione, sarebbe importante trarre vantaggio da tale risultato ed elaborare norme che restino il più possibile vicine alle norme tipo dell'OCSE/G20 e alla direttiva (UE) 2022/2523. Su tale base, il quadro comune di norme dovrebbe essere obbligatorio per i gruppi con una presenza imponibile nell'Unione, a condizione che abbiano ricavi annui combinati superiori a 750 000 000 EUR sulla base del loro bilancio consolidato. In tal modo l'ambito di applicazione riguarderebbe le imprese che hanno maggiori probabilità di svolgere attività transfrontaliere e possono di conseguenza beneficiare della semplificazione offerta da un quadro giuridico comune. La soglia garantirebbe inoltre l'allineamento alla direttiva (UE) 2022/2523 per un approccio coerente nell'Unione”*.

Infatti, sotto molti aspetti, la base imponibile di BEFIT (articoli 8-41 della proposta di Direttiva) è simile a quella prevista dalle regole del Globe Model: ad esempio, esiste un'esenzione per i dividendi e i guadagni in conto capitale su azioni; i pagamenti illeciti non sono deducibili; le imposte societarie sono incluse nella base imponibile, ecc.

Tuttavia, è stato sottolineato che *“la base imponibile fiscale di BEFIT si presenta alla fine come una miscela incompleta di ingredienti del Pillar Due e del CCTB”*⁸. Infatti, su molti altri aspetti importanti, la base imponibile proposta per BEFIT rimane molto diversa dalle regole del Globe

⁸ Daniela Hohenwarter and Gunter Mayr, *Pillar Two and BEFIT: Shocks and Opportunities for the EU Internal Market*, European Taxation, October 2024.

Model. Le principali differenze riguardano l'ammortamento dei beni strumentali (che, secondo BEFIT, dovrebbe seguire criteri specifici di ammortamento lineare) e gli accantonamenti (che non dovrebbero essere dedotti a meno che non siano soddisfatte alcune condizioni, ad esempio per un obbligo legale). In particolare, queste regole producono solo differenze temporanee tra il reddito del Globe e la base imponibile di BEFIT, cioè portano solo a una diversa allocazione temporale dei redditi. Sembrano essere buoni candidati per la semplificazione. E la razionalizzazione della base imponibile di BEFIT sarebbe anche in sintonia con l'attuale strategia di *decluttering*.

3. La necessità di un'agenzia fiscale europea

Dopo una pausa seguita dalla Direttiva 77/799/CEE, sull'assistenza reciproca in materia di imposta diretta⁹, e dalla Direttiva 76/308/CEE, che riguarda l'assistenza reciproca in materia di **recupero**¹⁰ l'evoluzione del quadro legislativo per la cooperazione fiscale europea è stata rapida e di vasta portata: negli anni 2000 ha iniziato a svilupparsi un sistema di cooperazione amministrativa con le sue specificità, con la Direttiva 2003/48 nota come la "Direttiva Risparmio" e i regolamenti settoriali su IVA e accise.

Questo movimento si è accelerato con l'adozione della Direttiva 2011/16 sulla cooperazione amministrativa, nota come DAC 1, con la quale gli Stati membri dell'Unione Europea hanno concordato di scambiare automaticamente informazioni relative, oltre agli interessi sui risparmi (già coperti dalla Direttiva 2003/48), ad altre categorie di reddito da capitale. In pochi anni, la DAC 1 è stata modificata sette volte, talvolta in modo sostanziale, tramite le seguenti nuove Direttive DAC, fino alla Direttiva n. 2021/514 (DAC7), che ha regolato anche le verifiche congiunte tra le amministrazioni fiscali, e la Direttiva n. 2023/2226 (DAC 8), che impone lo scambio di informazioni su cripto-attività e moneta elettronica. Il 28 ottobre 2024 la Commissione ha adottato una nuova proposta, DAC (9), che faciliterà gli obblighi amministrativi del Pillar Due, fornendo un formato comune per la presentazione e istituirà un sistema di scambio di informazioni tra le autorità fiscali nazionali.

Questa rapida evoluzione della cooperazione amministrativa in materia fiscale è il risultato di un forte consenso politico sulla lotta alla frode e all'elusione fiscale, ed è stata resa possibile dalla rimozione parziale della regola dell'unanimità, utilizzando come basi giuridiche gli articoli 6 e 197(1) del TFUE, invece degli articoli 113 e 115. Questa base giuridica è stata anche utilizzata per istituire il programma "Fiscalis" (Regolamento 2021/847)¹¹ e il programma "Customs" (Regolamento 2021/444), strumenti essenziali per la cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri, in particolare in termini di formazione e potenziamento delle capacità IT, finanziati dall'Unione.

Più recentemente, il 5 novembre 2024, il Consiglio ha approvato la proposta della Direttiva VIDA (IVA nell'Era Digitale), approvata anche dal Parlamento il 12 febbraio scorso, che segnerà un importante passo avanti nella semplificazione, nella riduzione degli oneri amministrativi per le imprese (in particolare per le PMI) e nella lotta contro la frode fiscale, attraverso nuove disposizioni per la fatturazione elettronica, i requisiti di reporting digitale, la registrazione unica IVA, la trasmissione automatica dei dati.

⁹ Direttiva del Consiglio 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 riguardava inizialmente l'assistenza reciproca da parte delle autorità competenti degli Stati membri nel settore della tassazione diretta.

¹⁰ Direttiva del Consiglio 76/308/CEE del 15 marzo 1976 sull'assistenza reciproca per il recupero dei crediti relativi a determinati tributi, imposte e altre misure.

¹¹ Regolamento del 20 maggio 2021, Gazzetta Ufficiale, 28 maggio 2021, L 188, p. 1.

Nel tempo, la cooperazione amministrativa ha acquisito una dimensione aggiuntiva e distinta dalla armonizzazione fiscale nel senso proprio del termine, in un rapporto di complementarità con essa, contribuendo al raggiungimento degli obiettivi dell'Unione, in particolare il corretto funzionamento del mercato interno.

Il rapido e molto importante progresso nella cooperazione amministrativa e nello scambio di informazioni presenta sfide significative. Queste sono sottolineate dalle stesse istituzioni europee, a partire dalla Commissione UE che, in un rapporto al Parlamento Europeo e al Consiglio del 18 dicembre 2017¹², ha evidenziato che l'attuazione dello scambio automatico di informazioni ha avuto l'effetto di aumentare notevolmente la quantità di dati che le amministrazioni fiscali devono gestire, mentre, in media, la loro capacità di trattarli non è aumentata nelle stesse proporzioni. Più recentemente, la Corte dei Conti Europea ha espresso preoccupazioni¹³, lamentando che le informazioni scambiate mancano di qualità, completezza e accuratezza, che non vengono utilizzate ampiamente e che gli Stati membri non esercitano un alto livello di vigilanza riguardo alle informazioni scambiate. Inoltre, gli Stati membri non monitorano adeguatamente l'efficacia del sistema, con conseguente significativa perdita di entrate fiscali per i bilanci nazionali e dell'UE.

Nella stessa direzione, il Parlamento Europeo, in una risoluzione del 2021¹⁴, ha riconosciuto il valore aggiunto della condivisione delle migliori pratiche e il continuo supporto della Commissione per il rafforzamento dei poteri delle amministrazioni fiscali nazionali, pur prendendo atto, dalle osservazioni della Corte dei Conti Europea, che c'è ancora molto da fare in termini di monitoraggio, assicurando la qualità dei dati e utilizzando le informazioni ricevute per rendere più efficiente ed efficace lo scambio di informazioni fiscali. L'immagine che sembra emergere è quella di una carenza di coordinamento tecnico e politico di questi nuovi meccanismi in termini di cooperazione amministrativa. Inoltre, nonostante la cooperazione bilaterale e multilaterale di lunga data tra le diverse autorità fiscali nazionali, il coordinamento degli *audit* fiscali transfrontalieri sembra ancora limitato in assenza di un quadro pienamente operativo a livello dell'UE.

Tuttavia, non sembra possibile risolvere tutti questi problemi senza considerare sviluppi istituzionali come la creazione di un organismo specificamente responsabile a livello europeo per coordinare l'azione delle amministrazioni fiscali degli Stati membri in un contesto transfrontaliero.

Nel 2023, la Commissione ha presentato una proposta per un regolamento dell'UE che riscrive completamente il Codice Doganale dell'Unione¹⁵. Dei 265 articoli del futuro codice, 33 (articoli 205-237) mirano a creare un "Autorità Doganale dell'Unione Europea". Sarebbe la 38ª "agenzia esecutiva" dell'UE e la prima nel settore fiscale, l'ultima essendo l'Autorità Europea Antiriciclaggio e Contro il Finanziamento del Terrorismo (AMLA), approvata dal Parlamento il 24 aprile 2024 e dal Consiglio il 19 giugno 2024.

¹² COM (2017) 781 finale.

¹³ Corte dei Conti, Scambio di informazioni fiscali nell'UE: una base solida, crepe nell'attuazione, Rapporto Speciale, 03/2021, disponibile su <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/tax-03-2021/en/>

¹⁴ Risoluzione del Parlamento Europeo del 16 settembre 2021 sull'applicazione dei requisiti dell'UE per lo scambio di informazioni fiscali: progressi, lezioni apprese e ostacoli da superare (2022/C 117/13).

¹⁵ Commissione Europea, Proposta di regolamento del 17 maggio 2023 che stabilisce il Codice Doganale dell'Unione e l'Autorità Doganale dell'Unione Europea, e abroga il Regolamento (UE) n. 952/2013, COM/2023/258 finale.

Le agenzie sono un meccanismo istituzionale per raggiungere l'obiettivo di un'azione amministrativa congiunta senza modificare l'equilibrio dei poteri tra l'Unione Europea e i suoi Stati membri. Inoltre, consentono la creazione di reti di enti nazionali e sovranazionali.

La proposta per un nuovo Codice Doganale dell'UE si basa sul riconoscimento che la cooperazione attuale tra le amministrazioni doganali degli Stati membri si è rivelata insufficiente. Le pratiche nazionali per l'attuazione del Codice Doganale dell'UE differiscono ancora tra i 27 Stati membri, non esiste un'analisi centralizzata dei rischi di frode doganale o una classificazione uniforme di questi rischi, né c'è coordinamento dei controlli. Questi limiti hanno portato molti operatori economici a praticare il *border shopping*, ossia a scegliere la parte meno controllata della frontiera esterna dell'UE per introdurre illegalmente prodotti nel mercato interno dell'UE, per poi spostarli liberamente all'interno dei confini dell'UE.

La futura Autorità Doganale dell'UE sarebbe dotata di 15 competenze (articolo 208), tre delle quali sono le più importanti e "operative". Prima di tutto, proprio per combattere il fenomeno del *border shopping*, l'Autorità sarà responsabile dello sviluppo della gestione del rischio di frode doganale a livello europeo per identificare i prodotti e gli operatori economici su cui concentrare i controlli. Avrà il potere di notificare alle dogane nazionali "raccomandazioni di controllo" che dovranno essere implementate. L'Autorità sarà anche responsabile del coordinamento e del monitoraggio della gestione, da parte delle amministrazioni doganali degli Stati membri, delle crisi alle frontiere esterne dell'Unione che abbiano un impatto sulle procedure doganali, tramite l'attivazione di una "cellula di crisi (europea)". Infine, l'Autorità avrà la funzione di organizzare e coordinare le "ispezioni congiunte".

La proposta di un'Autorità Doganale Europea solleva la questione dell'istituzione di una controparte strettamente fiscale. È in questo spirito che 131 professori di diritto tributario provenienti da 17 Stati membri dell'UE hanno inviato una lettera aperta al Commissario per la Fiscalità nel gennaio 2024, chiedendo la creazione di un'Agenzia Europea per la Cooperazione Fiscale¹⁶. La lettera aperta era accompagnata da un progetto di regolamento europeo, ispirato, oltre che alla proposta di una autorità doganale europea, dai regolamenti che disciplinano altre precedenti autorità europee, in particolare l'Autorità Europea del Lavoro (ELA) e le tre autorità europee che operano nel settore dei mercati e delle istituzioni finanziarie (ESMA, EBA ed EIOPA). E la neo-costituita AMLA nel settore del *money laundering* (riciclaggio).

Secondo il progetto, i compiti della futura Agenzia Europea per la Cooperazione Fiscale consisterebbero inizialmente nel supportare l'azione delle amministrazioni fiscali nazionali e nel facilitare la cooperazione tra di esse. L'Agenzia sarebbe quindi principalmente responsabile di facilitare lo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali nazionali e stimolare **supportare** la loro effettiva conformità con gli obblighi di cooperazione imposti dalle direttive e dai regolamenti dell'UE attualmente in vigore, come il Regolamento 904/2010 e la rete EUROFISC per l'IVA, la Direttiva 2011/16/UE (CRS, ruling transfrontalieri, CBC Reporting) per le imposte dirette e la Direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca per il recupero dei crediti. L'Agenzia dovrebbe quindi rafforzare la cooperazione e semplificare lo scambio di informazioni tra gli Stati membri, aiutandoli a rispettare gli obblighi previsti dal diritto dell'Unione, nonché facilitare il seguito delle richieste e degli scambi di informazioni, fornendo supporto logistico e tecnico.

Un secondo compito della futura Agenzia sarebbe quello di coordinare e sostenere gli audit simultanei e le indagini congiunte, come già previsto dai regolamenti e dalle direttive dell'UE nei settori di

¹⁶ Disponibile: <https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2024/01/25/EATC.UE-OpenLetter-5.12.23.docx>

competenza dell'Agenzia, o anche proporre ispezioni concertate o congiunte alle amministrazioni fiscali degli Stati membri.

L'Agenzia potrebbe anche essere incaricata di compiti relativi alla gestione operativa di alcune piattaforme informatiche europee o sistemi di comunicazione comuni contenenti dati sui contribuenti o sulle operazioni imponibili, che sono stati istituiti dalla legislazione dell'UE nel campo delle imposte armonizzate, in particolare nell'area dell'IVA e delle accise e nei settori coperti dalle direttive DAC. Potrebbe coordinare, sviluppare e applicare sistemi per garantire uno scambio di informazioni senza soluzione di continuità tra gli Stati membri e con l'Agenzia, basato sul Quadro di Interoperabilità Europeo e sull'Architettura di Riferimento per l'Interoperabilità Europea.

Inoltre, l'Agenzia per la cooperazione fiscale europea potrebbe coadiuvare efficacemente l'azione degli organismi dell'UE la cui missione è proteggere gli interessi finanziari dell'UE combattendo le frodi fiscali e la corruzione. Il suo obiettivo sarebbe garantire la cooperazione, evitare sovrapposizioni e promuovere sinergie con altre agenzie e organismi specializzati dell'UE, come l'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode (OLAF) e la Procura Europea (EPPO). Potrebbe anche concludere accordi di cooperazione con agenzie come Europol e Eurojust.

Nel lungo periodo, l'Agenzia Europea per la Cooperazione Fiscale potrebbe assumere i poteri di indagine e controllo, e persino di imposizione fiscale, per i grandi gruppi transfrontalieri, attualmente coinvolti nell'approccio europeo per la fiducia e la cooperazione (ETACA)¹⁷, un progetto pilota per stabilire un quadro che favorisca il dialogo preventivo tra le amministrazioni e i contribuenti nella valutazione dei rischi in materia di prezzi di trasferimento.

Ultimo ma non meno importante, l'Agenzia potrebbe contribuire all'attuazione europea del Pillar Due sulla tassazione minima globale, affrontando la coerenza delle linee guida amministrative, le chiarificazioni ex ante e la risoluzione delle controversie.

¹⁷ Commissione Europea, Linee guida sull'Approccio Europeo di Fiducia e Cooperazione (ETACA), 11 ottobre 2021, disponibile su https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en