

L'incerta compatibilità tra diritto comunitario e art. 53 della Costituzione

di Daniele Russetti *

Sommario: I. Il doppio binario di valutazione. II. Il diritto tributario e l'art. 53 della Costituzione. III. I pilastri del sistema tributario: capacità contributiva e progressività. IV. La possibile visione comunitaria della capacità contributiva. V. Conclusione: complessità e chiarezza in un solo precetto.

I. Il doppio binario di valutazione

Si può sempre affermare il primato del diritto comunitario e quindi la sua compatibilità con i sistemi nazionali? La questione posta può essere attualmente oggetto di discussione in relazione al rapporto tra ambito sovranazionale e quello interno, in particolar modo in un settore caratterizzato da grande specificità e tecnicità come quello fiscale-finanziario. Il problema della compatibilità, ad avviso di chi scrive, nasce da uno studio del bilancio comunitario¹ che metterebbe in risalto una possibile violazione di un principio fondamentale che si trova alla base della società di diritto: l'uguaglianza tra soggetti. La presunta violazione viene però analizzata da un punto di vista prettamente fiscale: quello della capacità contributiva.

Il doppio binario di valutazione scaturisce dal fatto che l'organizzazione comunitaria, in ambito finanziario-monetario, si fonda sugli Stati membri.

Sebbene non sia possibile identificare in maniera esplicita il concetto di capacità contributiva nell'ambito dei Trattati comunitari, l'idoneità a contribuire alle esigenze dell'Unione nasce dal fatto che il bilancio è finanziato con un sistema di risorse proprie² della Comunità ma che derivano dagli Stati membri. Solo in questo modo, attraverso una visione astratta, lo Stato può essere visto come un "contribuente" che concorre, in relazione alla propria idoneità economica, alla spesa pubblica dell'organizzazione di cui fa parte.

Se l'analisi fosse condotta solo sul piano nazionale, non si capirebbe la necessità di sollevare il problema di compatibilità. La riflessione nasce poiché la soggettività comunitaria non è limitata al solo livello statale ma coinvolge anche gli stessi soggetti degli Stati a cui sono riconosciuti diritti e doveri comunitari. A tal proposito è possibile ravvisare una vera e propria violazione del concetto di uguaglianza, vista nella nozione di capacità contributiva, così come espressa nell'art. 53 della Costituzione. È necessario, allora,

¹ Il bilancio è l'atto giuridico che autorizza, ogni anno, le entrate e le spese dell'Unione Europea. Le disposizioni finanziarie sono stabilite dagli articoli che vanno dal 268 al 280 del TCE. L'art. 272 stabilisce le norme procedurali per la definizione del bilancio dell'UE.

² Il sistema di finanziamento del bilancio può essere definito una struttura *in fieri*, poiché l'attuale procedura sarà modificata con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Inizialmente, fino al 1970, il bilancio della Comunità era finanziato esclusivamente dai contributi degli Stati membri. In seguito è stato introdotto un sistema di risorse proprie comunitarizzate: dazi doganali, prelievi agricoli, IVA armonizzata (in vigore dal 1979). Nel 1988 viene introdotta una nuova risorsa: il RNL, il reddito nazionale lordo. Inoltre si è stabilito al livello statale, per evitare una crescita eccessiva del bilancio comunitario, un massimale globale di risorse proprie (attualmente 1,31% per gli stanziamenti d'impegno e 1,24% per gli stanziamenti di pagamento). Con il Trattato di Lisbona sarà profondamente modificata la procedura di approvazione: ai sensi dell'art. 314 TF si sopprimerà la differenza tra spese obbligatorie e spese non-obbligatorie e si prevederà una procedura deliberativa simile all'ordinaria procedura di codecisione. Si veda L. DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea, Parte Generale*, Milano, 2008, 16 ss.; EUROPEAN PARLIAMENT, *Fact Sheets on the European Union*, Luxembourg, 2007, 71 ss.; si consulti il sito www.europarl.europa.eu.

partire da una valutazione nazionale del concetto suddetto per poi sviluppare una riflessione critica dell'attuale sistema di bilancio comunitario che risulterebbe contrario ad un principio fondamentale non solo dell'ordinamento costituzionale italiano ma anche degli ordinamenti dei paesi costituenti l'Unione Europea.

II. Il diritto tributario e l'art. 53 della Costituzione

Il diritto tributario è quella branca del diritto finanziario che ha come oggetto l'imposizione di prestazioni patrimoniali a favore di soggetti pubblici. È quindi, più precisamente, quella parte del diritto pubblico finalizzato a regolare e disciplinare tutti i mezzi e le procedure necessarie per reperire le risorse finanziarie atte a sostenere e fare fronte alla spesa pubblica, cioè a garantire sia allo Stato che agli enti pubblici la sufficiente "energia" per le attività e i servizi forniti o da fornire. Il fondamento di questo complesso di disposizioni è la coattività delle stesse, dal momento che il soddisfacimento di tali obbligazioni patrimoniali non presuppone il consenso, l'approvazione o l'accordo del soggetto passivo, in quanto l'ottemperanza a queste norme rappresenta l'elemento indispensabile, a livello economico-finanziario, per permettere la sussistenza della società e quindi dello Stato³. Il concetto trova spazio nella Costituzione in cui sono espressi tutti i principi guida che sono alla base del diritto.

L'art. 53 recita: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*". Dalla semplice lettura è possibile notare come il tenore dell'articolo risulti essere chiaro, preciso, inequivocabile. La sua formulazione, proprio per l'importanza che riveste, è diretta: non è possibile intravedere nessun tipo di margine di discrezionalità a livello interpretativo, richiamando il brocardo *in claris non fit interpretatio*. Viene posto un obbligo generico ed assoluto di concorrere, in relazione alla propria capacità contributiva, alla spesa pubblica, tenendo conto dei criteri di progressività a cui si ispira l'intero sistema tributario.

Dall'analisi testuale della disposizione emerge un elemento di particolare importanza rispetto alla generalità delle norme costituzionali. Si può notare una formulazione impersonale: il soggetto dell'articolo "*Tutti*"⁴. L'obbligo previsto, al fine di

³ Il potere impositivo dello Stato, al livello patrimoniale, si estrinseca nel tributo che rappresenta l'entrata derivata per antonomasia, caratterizzata dalla coattività dello *ius imperii* dell'organizzazione statale. La prestazione imposta si traduce in una vera e propria obbligazione patrimoniale per il singolo contribuente. Nel *genus* dei tributi si devono distinguere le tasse, le imposte, i contributi speciali e i monopoli fiscali. Tale suddivisione interna è di rilevante importanza poiché ogni espressione del tributo caratterizza una diversa espressione della società. La tassa è la prestazione pecuniaria dovuta dal singolo allo Stato o a un ente pubblico per una prestazione che i soggetti suddetti pongono in essere su richiesta dell'individuo. L'imposta è dovuta dal soggetto passivo per il solo fatto di avere un rapporto *ex lege* con lo Stato, a prescindere da qualsiasi attività dello Stato. Il contributo è l'entrata pubblica che si realizza sotto forma di prelievo di ricchezza nei confronti di chi trae vantaggio da qualunque servizio pubblico. Infine il monopolio fiscale è quella limitazione pubblica prevista nei confronti dell'attività privata di vendita di beni o prestazione di servizi, lucrando sulla differenza tra costi e ricavi. Si veda R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2000, 2 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2005, 2 ss.

⁴ La predetta formulazione impersonale si riscontra in un altro importantissimo precetto costituzionale che si lega direttamente all'art. 53: si fa riferimento all'art. 23 della carta il quale stabilisce che: "*Nessuna prestazione personale e patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*". Tale precetto, oltre ad essere una norma di chiusura del sistema dei diritti e doveri costituzionali, cristallizza il principio della riserva di legge, principio di fondamentale rilevanza in ambito fiscale per cui le scelte di politica tributaria sono riservate al legislatore ordinario e vengono sottratte al potere esecutivo. L'art. 23 consente di ritenere che la sfera soggettiva di applicazione non sia limitata ai soli cittadini ma si estende anche agli stranieri e agli apolidi: la particolare formulazione afferma il divieto di prestazioni se non in virtù delle legge, senza possibilità di distinguere quelle riservate ai cittadini e quelle riservate agli stranieri. Si veda D. MORANA,

garantire lo Stato nella sua attività, non è subordinato a nessun vincolo di residenza, domicilio e soprattutto cittadinanza, prevedendo come soggetti passivi i cittadini italiani, gli stranieri, gli apolidi, nonché le imprese individuali e collettive, nazionali e straniere⁵. Questo elemento attribuisce all'art. 53 una funzione non soltanto garantista nei confronti dello Stato e quindi della società, ma permette di sostenere e rafforzare il principio di solidarietà sociale previsto dall'art. 2 e quello di uguaglianza dell'art. 3 della carta fondamentale. Il precetto, quindi, vuole indicare al legislatore che fra i doveri economici e sociali ci sono quelli propri del contribuente di farsi carico della spesa pubblica, in base alla soggettiva capacità contributiva, a prescindere dai servizi pubblici a cui si può accedere ed usufruire⁶. Tale specificazione è, a sua volta, la chiave di lettura del rapporto che si può delineare tra il sistema tributario, la sua violazione e la Costituzione: nel momento in cui viene commesso un illecito tributario, non soltanto si viola una norma del microcosmo fiscale-finanziario, ma tale alterazione genera riflessi sull'intero sistema sociale e normativo, infirmando il precetto dell'art. 53. L'inottemperanza, quindi, non permetterebbe allo Stato di reperire le opportune risorse per soddisfare i bisogni pubblici, creando ripercussioni in ogni settore della società, con la conseguente violazione dei sopracitati articoli che pongono alla base della collettività italiana l'uguaglianza e la solidarietà sociale, economica e politica⁷.

III. I pilastri del sistema tributario: capacità contributiva e progressività

Il concetto intorno al quale si snoda tutta la disciplina tributaria è la formula "*capacità contributiva*" che viene messa in evidente collegamento col concetto di spesa pubblica. Sebbene la lettera dell'articolo sembri di facile comprensione, diverse sono state le teorie che si sono alternate in relazione alla locuzione suddetta, giocando sul dubbio della programmaticità o precettività della norma.

Un primo orientamento dottrinale ha considerato la capacità contributiva come una mera specificazione dei principi di ragionevolezza e uguaglianza propri dell'art. 3 della Costituzione⁸. Intesa come criterio per ripartire le spese pubbliche, la capacità contributiva era vista solo come espressione di una mera situazione di fatto che caratterizzava quella

Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 Cost. come norma di chiusura, Milano, 2007, 1 ss.; P. BARILE, *Le libertà nella Costituzione. Lezioni*, Padova, 1966, 160 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

⁵ Quest'assioma si coniuga col principio di *world wide taxation* che caratterizza il nostro ordinamento tributario: per i soggetti residenti in Italia ci sarà un prelievo fiscale ovunque sia localizzata la fonte di reddito, per i soggetti non residenti ci sarà una pressione tributaria in relazione al luogo dove è stato prodotto il reddito (in questo caso l'Italia). Attraverso una lettura congiunta degli artt. 1-3 e 23 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, pubblicato sul Supplemento ord. della *GU*, 31 dicembre 1986, n. 322, il principio si configura per le persone fisiche. Per gli enti non commerciali si fa un espresso riferimento nell'art. 143 dello stesso provvedimento; per le persone giuridiche, il fondamento si evince attraverso una lettura sistematica degli artt. 73, 81, 83 del D.P.R. in questione.

⁶ A tal proposito si veda G. A. MICHELI, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 1984, 2 ss.; C. PEDRAZZI - A. ALESSANDRI - L. FOFFANI - S. SEMINARA - G. SPAGNOLO, *Manuale di Diritto Penale dell'impresa, seconda edizione aggiornata*, Bologna 2000, 715 ss.; G. PUOTI - F. SIMONE, *I reati tributari, aggiornato con la Legge 24 dicembre 2007, 244*, Milano, 2008, 2 ss.

⁷ In tale ottica è possibile comprendere l'importanza di rispettare e far rispettare gli obblighi tributari, ma anche di non lasciare impuniti coloro i quali pongono in essere condotte per sottrarsi alle obbligazioni pecuniarie dello Stato e per ostacolare l'effettività delle procedure di controllo e di accertamento. Si veda L. DEL FEDERICO, *Elusione ed illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, n. 39, 122 ss.; R. LUPI, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, di D. STEVANATO E R. LUPI, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, n. 5, 619 ss.

⁸ A tal proposito si veda G. INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. Fin.*, 1950, I, 158 ss.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 74 ss.; B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1961, 34 ss.

parte di società in grado di far fronte alla pressione fiscale. Con tale visione, nell'art. 53 non era ravvisabile un carattere imperativo, se non quello del divieto di effettuare da parte del legislatore scelte arbitrarie nell'individuazione, in particolar modo, della base imponibile. Questa tesi riduttiva del concetto in questione e della stessa disposizione costituzionale venne anche fatta propria dalla giurisprudenza della Cassazione la quale aveva ribadito il carattere programmatico della norma, negando l'efficacia diretta e quindi attribuendo al legislatore una competenza successiva ad intervenire sul tema, con ampi margini di discrezionalità⁹.

Un'altra corrente di pensiero di natura prettamente economica, invece, è partita dall'imprescindibile legame che sussiste tra contribuzione, spesa pubblica ed erogazione di servizi pubblici¹⁰. La capacità contributiva è stata rilevata, quindi, come l'idoneità ad usufruire dei servizi pubblici a cui il singolo individuo può accedere, accentrando l'attenzione sul rapporto orizzontale tra Stato e cittadino.

Una parte della dottrina ha individuato nel concetto di capacità il fondamento costituzionale dello *ius imperii* dello Stato in ambito tributario. Il prelievo deve essere commisurato all'idoneità contributiva del soggetto di riferimento e la stessa non è altro che il limite oltre il quale non è possibile l'estrinsecazione del potere statale, in ottemperanza al principio generale di proporzionalità. Ciò che caratterizza tale capacità è la forza economica che essa presuppone per far fronte alle esigenze economiche necessarie per garantire la vita dell'organizzazione statale. Questa visione deriverebbe dal necessario collegamento dell'art. 53 con l'art. 41 della Costituzione che tutela l'iniziativa economica privata, oltre che con l'art. 42 in relazione ai limiti posti nei confronti dello Stato al potere di espropriare beni privati¹¹.

Successivamente la dottrina ha posto l'attenzione sul legame che sussiste tra l'art. 53 e l'art. 2 della Costituzione: il dovere di solidarietà, contenuto nel secondo precetto della carta, viene ravvisato nel sacrificio dell'interesse individuale senza una diretta controprestazione, al fine del raggiungimento delle esigenze della collettività che vengono soddisfatte attraverso l'obbligo che grava sui singoli di concorrere alle spese pubbliche, così come prescritto dall'art 53¹².

Da un'attenta analisi e comparazione degli orientamenti presentati è possibile individuare un punto di fondamentale importanza che deve necessariamente essere analizzato: il nesso tra capacità contributiva e manifestazioni di forza economica. A tal proposito, allora, si potrebbe verificare una commistione tra piano economico e giuridico che risulta però inaccettabile se si considera che il concetto di manifestazione economica, o meglio di capacità economica, deve essere definito e rapportato al prelievo fiscale. Infatti, quest'obbligazione permette allo Stato di ottenere un'entrata finanziaria-tributaria

⁹ Si veda Cass. 25 marzo 1954 n. 844, in *Giust. trib.*, 1955. Inoltre sul tema è stato affermato che "il prelievo tributario si realizza attraverso la mera costituzione di un rapporto obbligatorio, alla cui osservanza il soggetto passivo è tenuto col suo patrimonio"....e ancora che "risulta essere riduttivo identificare la capacità contributiva con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale ovvero di un reddito, esprimendo l'idoneità del singolo a concorrere alle spese pubbliche in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire con l'imposizione tributaria".

¹⁰ A tal proposito si veda M. GRIZIOTTI, *il principio della capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1948, I, 15, ss.; F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 58 ss.

¹¹ A tal proposito si veda G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 94 ss. Si è ulteriormente affermato che il prelievo fiscale, nel rispetto dei principi costituzionali, non può incidere sulle fonti produttive di ricchezza, sostenendo addirittura l'illegittimità costituzionale di un tributo ordinario sul patrimonio costituito da beni produttivi.

¹² A tal proposito si veda V. LOMBARDI, *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria*, in *Temi trib.*, 1964, 597 ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965. Da quest'orientamento ne discende sia che sarà sottoposta a tassazione la ricchezza complessiva del soggetto sul quale graverà il dovere di concorrere alle spese pubbliche, sia la completa esclusione dalla pressione fiscale di tutte quelle situazioni che troveranno garanzia in singole norme costituzionali.

sulla base dell'adempimento del soggetto gravato, senza nessun tipo di controprestazione precisa. La capacità di contribuire ai bisogni della collettività deve essere collegata a quella particolare idoneità economica in grado di fornire al soggetto tutti i mezzi necessari per assolvere la prestazione imposta dallo Stato. In merito la Corte Costituzionale ha precisato, nella sentenza n. 45 del 1964, che per "*capacità contributiva s'intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e che tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria*". Tale particolare idoneità economica allora deve, però, estrinsecarsi in elementi suscettibili di valutazione e di un effettivo controllo: gli indici di capacità contributiva quali il patrimonio, inteso come una quantità di ricchezza a cui corrisponde un flusso di reddito, il reddito, definito come il flusso destinabile al consumo e al risparmio, sia pure in proporzioni variabili da soggetto a soggetto ed infine il consumo che rappresenta la quota di reddito non risparmiata¹³.

Successivamente la stessa Corte Costituzionale ha ribadito il necessario ancoraggio della capacità contributiva a quelle espressioni concrete e valutabili della capacità di un soggetto di fronteggiare gli oneri sociali in virtù del suo inevitabile *status* di "animale sociale". Nella sentenza n. 155 del 2001, è stabilito che: "*la capacità contributiva non presuppone l'esistenza necessariamente di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione, in termini di forza e consistenza economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti*". Da questa pronuncia giurisprudenziale è possibile affermare che nel momento in cui esiste un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione in termini di forza, consistenza, attualità ed effettività, allora, solo in quel momento, l'obbligo tributario trova la sua giustificazione nella possibilità economica, non presunta o inesistente, di concorrere alla spesa pubblica in quanto sussiste una ricchezza superiore rispetto alle esigenze del singolo individuo.

Inoltre i concetti di attualità e di effettività della capacità contributiva sono stati più volte oggetto di pronuncia della giurisprudenza costituzionale. L'opera della Corte si è rivolta a definire una volta per tutte questi "valori" che sono e che devono essere considerati imprescindibili nel momento in cui si affronta una questione o una problematica di natura tributaria.

Nelle sentenze n. 200/1976, 126/1979 e 42/1980 per il concetto di attualità e nella pronuncia n. 44/1966 per quello di effettività, sono stati riaffermati tali presupposti, precisando come non sia possibile ammettere nessun tipo di presunzione assoluta in ambito tributario ed escludendo la possibilità di sottoporre a tassazione anche il c.d. minimo vitale, la cui lesione darebbe vita ad effetti inaccettabili dal punto di vista della tutela del bene persona - uomo. Naturalmente, analizzando i due concetti suddetti, risulta possibile estrapolare brevi riflessioni che, rapportate al connubio Costituzione-diritto tributario, risultano, all'avviso di chi scrive, di grande importanza. Riguardo al concetto di attualità, il prelievo dovrà allora essere considerato *ratione temporis*, nel senso che non sarà possibile colpire quelle manifestazioni di capacità contributiva che, pur essendo economicamente e finanziariamente valutabili, sono collocate in un frangente temporale che non ha nessun punto di contatto con il prelievo suddetto. Si dovrà tener conto anche del giusto momento in cui si formeranno il presupposto d'imposta e quindi la base imponibile su cui fondare la legittimità costituzionale del tributo. Inoltre, l'effettività della capacità si legherà, quindi, sia al concetto di base imponibile¹⁴ che dovrà trovare espressione in elementi concreti e tangibili sia alla stessa imposizione fiscale che dovrà

¹³ A questi si aggiunge la spesa complessiva, gli incrementi patrimoniali e gli incrementi di valore del patrimonio non legati a un'attività del soggetto passivo.

gravare solo ed unicamente su una determinata espressione di capacità economica, senza possibilità di allargare il proprio campo di applicazione a ciò che non può essere soggetto a tassazione in virtù di deroghe, esenzioni e garanzie speciali dettate dai codici della materia tributaria¹⁵.

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 156 del 2001, oltre a ribadire il concetto di capacità contributiva, ha ampliato il campo di operatività dell'idoneità a contribuire alle esigenze della collettività. È stato sottolineato che: *"rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite dell'arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale"*. È stato rilevato, come ulteriore veicolo di espressione della capacità contributiva, il valore aggiunto delle attività autonomamente organizzate: *"nel caso dell'IRAP¹⁶ il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto, prodotto dalle attività autonomamente organizzate"*. Tale ampliamento del campo di operatività dello *ius* fiscale dello Stato ha sviluppato una generale diffidenza nella nuova imposta: i dubbi mossi erano dovuti alla possibilità che l'IRAP non fosse altro che una mera duplicazione dell'IVA, i cui connotati sostanziali risultavano gli stessi con la semplice modifica a livello formale. I dubbi sono stati fugati dall'intervento della Corte di Giustizia che ha affermato la compatibilità dell'imposta regionale con il diritto comunitario, non riscontrando gli stessi presupposti dell'IVA¹⁷ e sul fatto che non si andava a gravare i consumatori finali¹⁸.

Una recente pronuncia della Corte Costituzionale, sentenza n. 21 del 2005, ha evidenziato un'altra peculiarità che caratterizza l'art. 53 e la sua portata. Si fa riferimento all'elasticità intrinseca del concetto di capacità contributiva riguardo al settore di riferimento, coadiuvata dalla verifica, da parte del legislatore, del rispetto del limite dell'arbitrarietà-irragionevolezza nel caso di nuovi elementi che possano costituire un maggiore ostacolo all'attività che di volta in volta viene resa. Era stata sollevata questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 6 e 7 del d.lgs. 446 del 1997 (decreto che

¹⁴ Per base imponibile si deve intendere il *quantum* su cui calcolare l'imposta di riferimento e quindi permettere l'applicazione dell'aliquota, a prescindere che si è nel mondo della tassazione diretta o indiretta.

¹⁵ A tal proposito si prenda in esame l'esempio dell'art. 87 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 rubricato *"Plusvalenze esenti"*, denominate PEX, *Participation exemption*, ai sensi del quale le plusvalenze realizzate e relative ad azioni o quote di partecipazione in società od enti, in presenza di determinati requisiti, possono essere non assoggettate a tassazione nella misura del 95% dell'imponibile per le società di capitali. All'esenzione delle suddette plusvalenze si accompagna l'indeducibilità delle minusvalenze della stessa natura.

¹⁶ L'IRAP è l'imposta regionale sulle attività produttive istituita con il D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Colpisce il valore della produzione netto delle imprese, cioè il reddito lordo al netto dei costi del personale e degli oneri e proventi di natura finanziaria. Sono soggetti all'IRAP, ai sensi dell'art. 3 del provvedimento legislativo, società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni, enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale, amministrazioni pubbliche (Stato, Regioni, Province, Comuni), enti non commerciali residenti, società ed enti non residenti di qualsiasi tipo, società in nome collettivo e società in accomandita semplice, persone fisiche esercenti attività commerciali o di lavoro autonomo, produttori agricoli (solo se non esonerati).

¹⁷ Si deve rilevare come, a livello comunitario, solo l'imposta sul valore aggiunto, IVA, trova un espresso riferimento nell'ambito del TCE. È l'unico tipo di tributo ad essere armonizzato a livello europeo. L'art. 93 TCE afferma che: *"Il Consiglio.....adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulle cifre d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette..."*. L'intervento della Comunità nel campo delle imposte dirette trova una giustificazione generale sia nell'art. 94 TCE che sancisce il potere di adottare direttive volte al ravvicinamento delle diverse disposizioni statali, per garantire il corretto funzionamento del mercato comune che nell'art. 293 TCE che raccomanda la conclusione di apposite convenzioni al fine di eliminare i fenomeni di doppia imposizione (si parla di *distributive rules*: si stabilisce chi ha il potere impositivo in caso di fattispecie di natura transfrontaliera).

¹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 3 ottobre 2006, n. 82, *GU C.294*.

istituisce l'imposta regionale sulle attività produttive): nel prevedere, in via transitoria, per i soggetti dei suddetti articoli aliquote comparativamente più elevate, si sottolineava come si attribuiva *“alle banche, agli altri enti e società finanziarie, nonché alle imprese di assicurazione una capacità contributiva maggiore di quella degli altri soggetti gravati dallo stesso tributo, nonostante l'identità della grandezza economica assunta dal legislatore quali indice di capacità contributiva (valore della produzione netta) riferibile per legge a tutti i settori di attività e da calcolarsi secondo basi imponibili differenti per ciascuna categoria di soggetti, tenendo conto della diverse regole che disciplinano la rappresentazione della situazione economica-finanziaria e reddituale”*. Sarebbe stato violato allora il combinato disposto degli artt. 3 e 53, primo comma della Costituzione, quale espressione del principio di uguaglianza e proporzionalità del prelievo alla capacità contributiva. Inoltre era contestato il carattere discriminatorio delle suddette norme poiché veniva previsto, per il settore agricolo, una pressione fiscale minore. Si recriminava, quindi, il superamento dei limiti costituzionali imposti alla discrezionalità del legislatore, in violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza del sistema fiscale. Le censure mosse hanno avuto come presupposto il fatto che la struttura dell'IRAP, in virtù della sua logica ed essenza, doveva essere caratterizzata dall'unicità dell'aliquota sulla base imponibile, almeno nel settore privato, per la misura del valore aggiunto prodotto. Da tale premessa sarebbe scaturito il giudizio d'irragionevolezza di ogni tipo di differenziazione di aliquota anche a livello transitorio, con conseguente violazione dell'art. 53. Le eccezioni sono state respinte. Si è sostenuto, infatti, che la differenziazione di aliquote e quindi il diverso onere tributario può essere modellato, settore per settore, secondo motivazioni non irragionevoli di politica economica e di natura redistributiva. Tale potere rientra proprio nel concetto di discrezionalità del legislatore che deve tener conto delle esigenze di economia nazionale e delle peculiarità dei settori in cui si opera. A tal proposito si deve considerare che le possibili discriminazioni, soprattutto quelle transitorie, possono essere giustificate e quindi accettate per necessità di sistema, o meglio, per esigenze di adattamento tra vecchia e nuova disciplina, in seguito all'inevitabile cambiamento della società e dei relativi bisogni. Nel caso di specie, la diversità di aliquota che caratterizzava i settori in questione trovava fondamento nella struttura dell'IRAP in quanto tributo sostitutivo di altri tributi ed imposte, e quindi nella volontà di garantire una certa continuità a livello fiscale tra il passato e il nuovo, per esigenze di gettito e di redistribuzione della ricchezza ottenuta. Ecco che la Corte ha stabilito che: *“l'aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori bancario, finanziario, assicurativo è primamente giustificato sotto il profilo degli artt. 3 e 53, primo comma della Costituzione, essendo esso conseguenza, da una parte, della valutazione del minor impatto del tributo sui detti settori e, dall'altro, da una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo ed evitare, quindi la possibile divergenza tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe verificata ove nella prima fase di applicazione si fosse adottata un'aliquota unica indifferenziata per tutti i settori produttivi del comparto privato”*.

Come si evince dalla pronuncia, il concetto di capacità deve essere adattato ai settori in cui si opera ed in cui si vuole applicare discipline particolari. Si nota come un margine di discrezionalità viene e deve essere sempre ammesso, nei limiti di ragionevolezza e di non arbitrarietà delle scelte effettuate. Ecco allora che è possibile ravvisare un altro concetto fondamentale che sta alla base delle scelte di differenziazione in materia di tributi, imposte e regimi speciali: la coerenza del sistema tributario, principio che si lega in maniera imprescindibile al concetto di progressività del complesso normativo fiscale. Se quest'ultimo non fosse incentrato sulla progressività¹⁹, esso stesso sarebbe

¹⁹ Si deve sottolineare come si parli di sistema e non di singole norme. Questa specificazione è di grande importanza dal momento che è possibile avere singoli tributi ispirati a criteri diversi e non un sistema che,

allora incostituzionale giacché porterebbe sullo stesso piano situazioni economiche-personali differenti, con relativa applicazione di uguali imposte e realizzando una violazione dell'art. 3 della Costituzione. La progressività deve essere spiegata come quella particolare caratteristica per cui l'aliquota di un'imposta aumenta in proporzione alla base imponibile, che è, in pratica, diretta espressione della capacità contributiva di una persona. Solo la corretta individuazione della base imponibile permette, allora, di essere in linea con il concetto di progressività del sistema tributario e di mettere in stretta relazione i presupposti dello stesso: base imponibile-capacità contributiva-progressività del sistema fiscale. Si deve rilevare come la progressività non abbia solo ed unicamente la funzione di fornire allo Stato i mezzi finanziari necessari ma anche funzioni redistributive, per il raggiungimento degli obiettivi di giustizia sociale previsti dalla Costituzione²⁰.

Il rispetto del principio di uguaglianza, legato anche al concetto di progressività non emerge soltanto nell'ambito delle imposizioni, ma anche in quello delle agevolazioni che possono essere concesse. Il legislatore può creare apposite deroghe solo se queste sono giustificate da esigenze di sistema e da scopi costituzionali²¹. Generalmente s'impugna un'agevolazione o un beneficio fiscale non per il fatto della sua concessione ma perché il trattamento di favore riguarda un ristretto gruppo della collettività²². Naturalmente per verificare la violazione del precetto costituzionale si darà vita ad un'operazione di comparazione tra la disciplina che concede l'agevolazione e il regime ordinario del tributo, che risulterà termine ultimo di paragone²³.

IV. La possibile visione comunitaria della capacità contributiva

La recente giurisprudenza ha posto l'accento sull'importanza del concetto di capacità contributiva anche da un punto di vista comunitario. Nell'Ordinanza n. 36 del 26 gennaio 2009 della Corte Costituzionale veniva sollevata, in riferimento all'art. 53 (e art. 97) della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale in merito all'art. 27 della legge del 18 aprile 2005, n. 62²⁴ e all'art. 1 del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10²⁵, i quali dispongono la restituzione, da parte dei contribuenti, degli importi corrispondenti alle agevolazioni fiscali da essi godute. Tali privilegi sono stati qualificati come aiuti di stato²⁶,

sulla base di criteri diversi, dia vita ad imposizioni arbitrarie ed irragionevoli. Il sistema, nella sua complessità, deve essere imperniato su concetti di uniformità, uguaglianza e ragionevolezza. Si veda F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 2006, 82 ss.

²⁰ Si veda sentenza 29 dicembre 1966, n. 128, in *Giur. cost.* 1966, 1741.

²¹ Sono fonti di giustificazione la cultura (art. 9), la famiglia (31) la salute (32), la scuola (33-34), la montagna (44), la cooperazione (45).

²² Si veda sentenza 13 luglio 1994, n. 289, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 238, in cui la Corte Costituzionale ha annullato una norma che prevedeva trattamenti di favore per i vitalizi dei parlamentari.

²³ A tal proposito si vedano le decisioni della Corte Costituzionale n. 10 del 1980 e n. 89 del 1996 in cui si afferma e si definisce la struttura logica del giudizio di uguaglianza. Il parametro in questione è sempre un giudizio di carattere relazionale tra due situazioni giuridiche: quando si sollevano questioni di costituzionalità per violazione del suddetto principio, si deve sempre definire il termine di paragone rispetto al quale si sostiene che la legge abbia operato un illegittimo o diverso trattamento.

²⁴ "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. Legge comunitaria 2004".

²⁵ "Disposizioni volte a dare attuazione ad obblighi comunitari ed internazionali", convertito, con modificazione, dall'art. 1 della legge 6 aprile 2007, n. 46.

²⁶ La definizione di aiuto di stato è sancita dall'art. 87, par. 1 del TCE: "Salvo deroghe previste dal presente Trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". Si deve sottolineare come non sia necessario che l'aiuto assuma la forma di un materiale trasferimento di risorse finanziarie. Esso, infatti, si può configurare anche come una semplice rinuncia ad un introito da parte dello Stato. Ecco che

quindi incompatibili con l'ordinamento comunitario. Il suddetto contrasto era stato sancito dalla decisione della Commissione CE n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002 e dalla sentenza della Corte di Giustizia CE del 1° giugno 2006 in causa C-207/05. Si affermava la violazione del parametro costituzionale dell'art. 53 perché gli atti suddetti "escludono quella contiguità temporale tra il momento in cui si realizza il reddito ed il momento in cui è possibile determinare l'ammontare delle imposte dovute che è necessaria al fine di programmare le proprie scelte di investimenti o mobilitazioni in modo adeguato alla situazione contabile e finanziaria e che consente di mantenere un rapporto tra le imposte richieste e la capacità contributiva". Le questioni sono state respinte dal momento che tali provvedimenti hanno permesso allo Stato italiano di porre rimedio ad un illecito comunitario commesso dal legislatore. Sono stati attribuite illegittimamente ad una parte di contribuenti agevolazioni fiscali che non dovevano essere concesse e che, per il loro carattere selettivo, andavano a costituire aiuti di stato. In tale contesto si può ravvisare come la capacità contributiva, se da una parte non venga violata, dall'altra vada a costituire parametro di riferimento per permettere il recupero dell'ammontare di quanto ingiustificatamente concesso, non costituendo l'atto di restituzione una sorta di imposta ulteriore a carattere retroattivo. Questa possibile nuova veste del concetto d'idoneità contributiva è di un'importanza fondamentale in quanto estrinseca la propria forza anche in ambito extra-territoriale, escludendo possibili violazioni del diritto comunitario in tema di agevolazioni fiscali ed aiuti di stato²⁷. Si potrebbe obiettare che però tali provvedimenti di restituzione, proprio in virtù del *gap* temporale che esiste tra concessione dell'agevolazione e restituzione di quanto concesso, potrebbero andare a ledere il principio del legittimo affidamento, proprio del sistema nazionale italiano e comunitario. Si rileva come in realtà si debba partire da un altro punto di vista qualora si voglia garantire un'oggettiva spiegazione del fenomeno suddetto. Come ha sottolineato la copiosa giurisprudenza comunitaria²⁸, l'inapplicabilità delle esenzioni fiscali deve essere sempre rilevata dagli stessi beneficiari che usufruiscono delle agevolazioni: su di essi grava un vero e proprio onere di diligenza di assicurarsi il rispetto della procedura comunitaria²⁹ volta ad accertare la compatibilità con l'ordinamento comunitario di possibili aiuti di natura statale e, in caso d'inottemperanza a tale onere, non si può vantare alcun legittimo affidamento sugli aiuti illegittimamente concessi. Si tratta di evitare che venga leso allora il sistema comunitario della concorrenza ma soprattutto il principio del primato del diritto comunitario³⁰ nelle sue diverse manifestazioni le quali possono rivelarsi anche come un'apparente violazione di un principio di fonte intermedia³¹ dello stesso. Tale inottemperanza in realtà non sussiste perché non vi è stata mai una corretta

allora è possibile parlare di aiuto di stato a tutti gli effetti in caso di concessioni di esonero o agevolazioni fiscali a determinate imprese nazionali, che vanno a favorire solo particolari produzioni. Si deve rilevare come la configurazione dell'aiuto di stato sia subordinata al carattere di selettività dello stesso: si parla, a tal proposito, di "talune imprese o talune produzioni". Si veda a tal proposito la sentenza 15 marzo 1994, *Banco Exterior de Espana*, causa C-387/92, in *Racc.* p. I-877 e l'ordinanza 25 marzo 1998, *FFSA*, causa C-174/97, in *Racc.* p. I-1303.

²⁷ A tal proposito si veda sentenza della Corte di Giustizia 18 luglio 2007, *Lucchini*, causa C-109/05, in *Racc.* I-6199.

²⁸ Si vedano sentenze della Corte di Giustizia CE del 22 giugno 2006, in cause riunite C-182/03 e C-217/03; del 15 dicembre 2005, in causa C-148/04; del 1° aprile 2004, in causa C-99/02P; del 7 marzo 2002, in causa C-310/99; del 20 marzo 1997, in causa C-24/95.

²⁹ Si veda a tal proposito l'art. 88 TCE in lettura congiunta con il reg. n. 659/99 del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'art. 88 del TCE (in *GU* n. L. 83 del 27 marzo 1999, p. 1). Si veda inoltre il reg. CE n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizione di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/99 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'art. 97 (88) del TCE (in *GU* n. L. 140, del 30 aprile 2004, p. 1).

³⁰ Si vedano sentenze del 5 febbraio 1963, *Van Gend & Loss*, causa 26/62, in *Racc.* p. 3; del 15 luglio 1963, *Costa c. ENEL*, causa 6/64, in *Racc.* p. 1129; sentenza della Corte Costituzionale dell'8 giugno 1984, n. 170, *Granital*, in *Foro it.*, 1984, p. 2062.

interpretazione e conseguente applicazione del diritto comunitario, preso nella sua complessità.

Nel momento in cui si attribuisce al principio di capacità contributiva tale spessore a livello comunitario, è palese l'importanza che presenta la corretta individuazione, sul piano nazionale, delle diverse espressioni della capacità stessa poiché l'errata definizione crea effetti distorsivi della concorrenza nazionale ed europea. Tale visione deriva dal concetto d'integrazione e continuità sistematica-istituzionale che esiste tra ambito interno ed esterno, in virtù delle limitazioni di sovranità che gli Stati membri hanno acconsentito per permettere la creazione di un'organizzazione internazionale, volta a garantire la giustizia, la pace, l'armonia e l'unità, in ogni campo e settore, non sopprimendo le identità nazionali³².

L'operatività transnazionale della capacità contributiva non si esaurisce solo ed unicamente nella funzione di parametro di legittimità nel settore degli aiuti di stato. Essa risulta essere di grande importanza poiché, messa a confronto col sistema di finanziamento del bilancio comunitario, fa emergere come sussistano delle incongruenze tali da poter pensare ad una possibile iniquità di fondo che caratterizza la "macchina europea", almeno su un piano di principi generali. L'analisi, come anticipato, parte dal possibile rapporto capacità contributiva-soggettività comunitaria: i soggetti dell'Unione non solo gli Stati membri ma anche i soggetti interni degli Stati che godono di posizioni giuridiche di natura comunitaria. È quindi, attraverso questa visione verticale che non è possibile ammettere, adottando un atteggiamento garantista dei precetti fondamentali della società di diritto, una simile impostazione.

Il bilancio dell'UE è un sistema di risorse proprie che non si fonda su trasferimenti diretti da parte degli Stati membri ma si alimenta attraverso mezzi che, sebbene di natura nazionale, risultano comunitarizzati. Si tratta di risorse finanziarie statali che spettano di diritto all'Unione Europea, senza che siano necessarie apposite decisioni da parte delle autorità nazionali e che quindi sono prelevate direttamente presso gli agenti economici interni al fine di coprire il finanziamento delle politiche e delle spese comunitarie³³. Il sistema suddetto³⁴ si basa sui diritti agricoli e le quote sullo zucchero³⁵, sui diritti doganali³⁶, sull'IVA³⁷ ed infine sulla quota di reddito nazionale lordo destinata all'Unione³⁸.

³¹ Le fonti intermedie del diritto comunitario sono quelle che mutuano la loro giuridicità dalle fonti primarie del diritto comunitario (il TCE e le altre fonti cui il TCE riconosce pari natura) e che prevalgono sulle fonti di diritto secondario (gli atti giuridici che le Istituzioni comunitarie hanno il potere di adottare in virtù del TCE). Tali fonti intermedie sono i principi generali del diritto, compresi i principi riguardanti la tutela dei diritti dell'uomo, le norme di diritto internazionale generale e gli accordi internazionali. Si veda L. DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., 126 ss.

³² In riferimento all'Italia, si deve menzionare l'art. 11 della Costituzione che mette in evidenza l'adesione alla Comunità e quindi all'Unione. La seconda parte della norma prevede: (l'Italia) "*consente in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo*". Come la giurisprudenza ha affermato, sentenza 7 marzo 1964, *Costa c. ENEL*, in *Foro it.* 1964, I, p. 465, l'articolo in questione non è solo una norma permissiva ma anche procedurale. Tramite il disposto costituzionale, non solo si acconsentono limitazioni di sovranità ma tali limitazioni non richiedono procedure *ad hoc*: non sussiste il bisogno di realizzare una revisione costituzionale. L'art. 11 si lega, inevitabilmente, all'art. 117, primo comma, che stabilisce che: "*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*".

³³ Con tale sistema è stato possibile attuare l'autonomia finanziaria dell'Unione Europea, per cui il bilancio non dipende più dai contributi finanziari degli Stati membri ma da entrate proprie nel limite del massimo prestabilito. Il sistema precedente, invece, risultava essere un vero e proprio mezzo di controllo da parte degli Stati sulle politiche varate dall'UE, dal momento che vi era un sostentamento diretto da parte delle singole realtà nazionali, non permettendo un sufficiente grado di autonomia.

³⁴ Si veda EUROPEAN PARLIAMENT, *Fact Sheets on the Union*, cit.

³⁵ Si tratta principalmente dai diritti doganali riscossi in occasione dell'importazione di prodotti agricoli provenienti da paesi terzi.

Partendo da tale prospettiva, si potrebbe affermare con sicurezza che non ci sarebbe alcun tipo di violazione. Ponendoci, infatti, su un gradino più alto ed assimilando ogni organizzazione statale ad un soggetto di diritto interno su cui grava l'obbligo di contribuire alla spesa pubblica in relazione alla sua potenzialità economica, si avrebbe una piena compatibilità con il concetto di capacità contributiva così come prospettato. Ogni "soggetto" contribuirebbe in relazione alla propria economia ed in maniera proporzionale in quanto il gettito fornito all'UE terrebbe conto delle attività poste in essere e delle relazioni economiche intrattenute con gli altri paesi ed organizzazioni. I principi di uguaglianza e di capacità contributiva sarebbero rispettati ed avrebbero solo un risvolto comunitario: andrebbero a costituire diretta proiezione di quello che accade nella sfera nazionale.

Tale pacifica visione potrebbe non essere accettata poiché la soggettività comunitaria non si estrinseca solo a livello di organizzazione di Stati, ma si manifesta anche all'interno degli stessi³⁹. Se non fosse così non si ci sarebbe nessun tipo di differenza tra l'esperienza comunitaria e quella delle altre organizzazioni internazionali, il cui campo di operatività è limitato ai singoli Stati.

Partendo da questo presupposto, ci si può interrogare sulla provenienza delle risorse statali, in particolar modo sulla risorsa RNL che, seppur considerata mezzo finanziario residuale rispetto alle altre tre entrate "tradizionali", in realtà contribuisce per il 65,4% al bilancio comunitario⁴⁰. Lo Stato deve dare il suo contributo per finanziare "l'Europa" e quindi ricava la sua forza economica dalla collettività, cioè dai cittadini o meglio da quei soggetti che sono a loro volta soggetti del diritto comunitario. La capacità contributiva statale deriva dalla capacità contributiva dei singoli individui. Allora i principi che caratterizzano l'idoneità a contribuire alla spesa pubblica nazionale dovrebbero essere applicati anche nella fase superiore per il rapporto Stato-Unione. Nella realtà non si procede in tal modo, poiché la spesa "comunitaria" viene ripartita non in base all'assioma uguaglianza-proporzionalità ma secondo un parametro pro-capite. Tale ripartizione avrebbe come diretta conseguenza il pagamento di una somma che è equivalente ad una tassa giornaliera che il cittadino deve sostenere. Dalle ultime stime⁴¹ emesse in tema di bilancio comunitario, volte a stabilire l'impatto e la pressione economica che l'UE ha sugli Stati membri, emerge tale dato che metterebbe tutto in discussione.

³⁶ Essi provengono dall'applicazione della tariffa doganale comune e vengono riscossi sulle importazioni dei paesi terzi alle frontiere esterne.

³⁷ Si veda a tal proposito l'art. 94 TCE. Tal risorsa proviene dall'applicazione di una percentuale di prelievo su una base IVA uniforme del gettito di ogni Stato membro.

³⁸ Viene definita "risorsa residuale" in quanto viene stabilita sulla base del livello raggiunto dalle altre tre entrate del bilancio. È un contributo versato direttamente dallo Stato ma ha un carattere di complementarità.

³⁹ Si veda Corte di Giustizia, sentenza 10 ottobre 1973, *Variola*, causa 34/73, in *Racc.* p. 981. In tale pronuncia si cristallizza il principio di sostituzione degli atti direttamente applicabili in ambito nazionale: vi è la possibilità che un'intera materia possa essere disciplinata e che si possano sostituire norme interne preesistenti. Nel caso di specie si faceva riferimento all'efficacia dei regolamenti. Si veda Corte di Giustizia, sentenza 2 febbraio 1989, *Cowan*, causa 186/87, in *Racc.* p. 195 in cui si afferma il principio di opposizione: gli atti direttamente efficaci possono limitare l'applicazione di norme interne ad essi contrari.

⁴⁰ Si veda Commissione Europea, *Bilancio Generale dell'Unione Europea per l'esercizio 2009. Sintesi in cifre*. Lussemburgo, 2009. Questo elemento indica come, in realtà, alla base del sistema bilancio comunitario ci sia un'incongruenza al livello formale e terminologico perché quella che doveva essere una risorsa complementare e residuale è invece l'asse portante del sistema finanziario dell'UE.

⁴¹ Per prendere coscienza della situazione del bilancio dell'UE si consulti il sito http://europa.eu/pol/financ/index_it.htm. Si consulti il sito del Commissario, signora Dalia Grybauskaitė, responsabile della programmazione finanziaria e del bilancio http://ec.europa.eu/commission_barroso/grybauskaitė/index_it.htm. Si consulti il sito del Parlamento Europeo http://www.europarl.europa.eu/comparl/budg/presentation_en.htm. Si consulti, inoltre, il sito http://ec.europa.eu/budget/documents/eu_financing_system_fr.htm. Si veda Commissione Europea, *Bilancio Generale dell'Unione Europea per l'esercizio 2009*, cit.; European Commission, *EU budget 2007 Financial Report*, Lussemburgo, 2008, 1 ss.

Le tabelle pubblicate sono costituite da due voci fondamentali che tengono conto del bilancio nazionale e della percentuale con la quale gli Stati partecipano al sistema di risorse proprie dell'Unione. Accanto a queste vi sono altri tre richiami che stimano la popolazione dello Stato, l'incidenza che la leva comunitaria ha per persona annualmente e al giorno⁴².

Quanto prospettato non può trovare accordo con ciò che fino ad ora è stato sostenuto. In tal modo il concetto di progressività e quello di uguaglianza che sono alla base della capacità contributiva e del sistema fiscale, come prospettato dall'art. 53, non verrebbero rispettati in quanto, ponendoci su un gradino leggermente più alto, non trovano ragione di esistere. Soprattutto ci sarebbe un atteggiamento discriminatorio nei confronti dei soggetti di diritto interno dei paesi più ricchi e che più contribuiscono all'organizzazione comunitaria, rispetto a quelli che, pur avendo una capacità contributiva identica, superiore o addirittura inferiore, ma essendo cittadini di Stati che contribuiscono in misura minore al bilancio, sono sensibilmente meno gravati dalla pressione comunitaria. Addirittura potrebbe prospettarsi la situazione inversa, come avviene per il Belgio, per cui la partecipazione al bilancio dell'UE è solo del 4,01% annuo, ma l'incidenza per persona al giorno è pari a Euro 1,17, la più alta di tutta l'Europa⁴³.

Si potrebbe sollevare una questione di "costituzionalità" comunitaria⁴⁴ in quanto si attuerebbe una violazione sostanziale del principio di non discriminazione⁴⁵ che permea l'intero sistema comunitario. Si concretizzerebbe quella che la giurisprudenza⁴⁶ ha definito "discriminazione indiretta od occulta" in quanto, sebbene non basata sui criteri richiamati esplicitamente nel Trattato, come la cittadinanza o il sesso, ha lo stesso effetto delle discriminazioni dirette.

Da tale analisi emerge una possibile lacuna, o meglio un'incompatibilità che, almeno a livello teorico non può essere accettata, poiché l'atteggiamento contrario metterebbe a repentaglio il sistema interno economico-fiscale. Forse l'accettazione del sistema suddetto potrebbe derivare dalla complessità del settore e dalla quasi impossibilità di creare un apposito sistema di prelievo *ad personam*. La differenziazione

⁴² Confrontando il caso della Germania con quello dell'Italia, il dato emerge immediatamente. Per la DE si hanno i seguenti dati: bilancio-22.755.391.402; %-20,56; popolazione-82.500.800; per persona-euro275,82; per persona al giorno-euro 0,76. Per l'IT si hanno: bilancio-15.155.906.042; %-13,69; popolazione-58.462.400; per persona-euro 259,24; per persona al giorno-euro 0,71. Si veda A. Gliubizzi, *Il bilancio dell'Unione Europea. Commissione Bilanci-Parlamento Europeo*. Bruxelles, 2009, 1 ss. (le percentuali riportate si basano su una valutazione effettuata nel 2007)

⁴³ Per il BE: bilancio-4.442.121.928; %-4,01; popolazione-10.445.900; per persona-euro 425,25; per persona al giorno-euro 1,17. Si veda A. Gliubizzi, *Il bilancio dell'Unione Europea*. cit. (le percentuali riportate si basano su una valutazione effettuata nel 2007).

⁴⁴ Si parla di costituzionalità comunitaria poiché il TCE è stato riconosciuto una vera e propria costituzione dell'espressione comunitaria. Si vedano, a tal proposito sentenze *Van Gend & Loos*, 1963, cit. e *Costa c. ENEL*, 1964, cit., nonché il parere della Corte di Giustizia, n. 1/91 del 14 dicembre 1991, sul *Progetto di accordo relativo alla creazione di uno Spazio economico europeo*, in *Racc.* p. I-6079, in cui si legge la seguente affermazione: "Il Trattato CEE, benché sia stato concluso in forma di accordo internazionale, costituisce la carta costituzionale di una comunità di diritto".

⁴⁵ Tale precetto costituisce la categoria dei principi generali del diritto comunitario. Questi trovano menzione in particolari norme del TCE alle quali, proprio perché vengono considerate corrispondenti ad un principio generale, sono attribuiti carattere assoluto e generale. L'assioma "non discriminazione" trova la sua ragione di esistere nell'ambito dell'art. 12, che vieta le discriminazioni legate alla nazionalità, divieto che è ripreso nelle norme relative al diritto di circolazione e soggiorno (artt. 39, 42 e 50 TCE); nell'art. 13 che vieta le discriminazioni fondate sul sesso, razza, origine etnica, religione o convinzioni personali, handicap, età o tendenze sessuali; nell'art. 34 che vieta le discriminazioni tra produttori e consumatori nelle organizzazioni comuni dei mercati agricoli; nell'art. 141 che vieta le discriminazioni tra lavoratori e lavoratrici per il salario.

⁴⁶ Si veda Corte di Giustizia, sentenza 12 febbraio 1974, *Sotgiu*, causa 152/73, in *Racc.* p. 153. Si sancisce che: "Il principio di parità di trattamento, enunciato sia dal Trattato, sia nel regolamento n. 1612/68, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri, pervenga al medesimo risultato".

che caratterizza il panorama europeo non consente, attualmente, tale opportunità, tenendo conto anche delle difficoltà che emergerebbero nell'adeguata distribuzione dei fondi e delle sovvenzioni comunitarie. Una delle soluzioni che potrebbe essere introdotta al livello nazionale, avendo come parametro di riferimento la capacità contributiva di ogni soggetto, è la costituzione di un'adeguata tassa comunitaria che, nei limiti definiti a livello europeo, finanzierebbe l'attività e i programmi dell'UE. Forse il termine "costituzione" non risulta appropriato, perché presuppone la creazione *ex novo* di un prelievo che in realtà sussiste già, ma di cui non si ha piena conoscenza. Si dovrebbe, allora, formalizzare tale riscossione cercando di rendere più trasparente il sistema e cercando di semplificare, almeno dove è possibile, le procedure di finanziamento comunitario. Attraverso tale intervento il cittadino prenderebbe maggiore coscienza del suo essere parte di una struttura sovranazionale che si fonda sul singolo individuo per garantire la realizzazione degli scopi a cui l'UE tende. In questo modo ci sarebbe una maggiore razionalità e prudenza nella gestione delle risorse comunitarie, evitando sprechi ed abusi, in quanto quello che risulta essere diretta emanazione della struttura comunitaria, altro non è che diretta espressione del cittadino.

V. Conclusione: complessità e chiarezza in un solo precetto

In ultima analisi è possibile concludere che, visto l'intersecazione tra piano comunitario e quello nazionale, i principi di capacità contributiva e di progressività, sebbene da un punto di vista letterale siano di facile comprensione, in realtà presentano innumerevoli sfaccettature. Se da un lato si sottolinea la loro importanza e centralità nell'ambito del diritto tributario, dall'altro si legano a tutta quella serie di diritti, doveri e principi che caratterizzano l'individuo come soggetto appartenente non solo alla collettività statale ma anche a quella dell'UE, in virtù della sua partecipazione per la soddisfazione di interessi di diversa natura, che possono derivare sia dalla semplice presenza fisica del soggetto sia dai rapporti economici e giuridici che caratterizzano l'individuo nell'espressione del suo essere.

L'art. 53, quindi, ha una doppia funzione. Da un lato è fondamento del diritto tributario poiché esprime le basi su cui il sistema fiscale si fonda e si sviluppa: il precetto costituzionale e le sue estrinsecazioni sono il limite oltre il quale lo *ius imperii* tributario dello Stato non può andare. La violazione di queste condizioni darebbe vita ad una serie di disfunzioni che si ripercuoterebbero su tutta la collettività. Si realizzerebbero situazioni in cui si avrebbe un'uniformità di applicazione di particolari norme, quelle tributarie, che per loro natura e formazione non ammettono un'imposizione senza distinzioni. È proprio l'elemento della capacità contributiva e della progressività che presuppongono norme che manifestano i loro effetti in relazione ai settori di riferimento e ai diversi soggetti passivi che vengono contemplati dalle norme di settore, tenendo conto della loro situazione personale in cui essi si trovano. Questo vuol dire, allo stesso tempo, ottemperare al precetto di uguaglianza sostanziale espresso nell'art. 3 a mente del quale si devono trattare in ugual modo le situazioni che presentano gli stessi elementi che costituiscono le fattispecie di riferimento e in diverso modo situazioni differenti. In tale ottica è possibile parlare di uguaglianza sostanziale come possibile modo di espressione delle diverse classificazioni normative-giuridiche⁴⁷. Dall'altro avrebbe la capacità di mettere in risalto la possibile incongruenza che sussiste tra il livello comunitario e nazionale. Nel momento in

⁴⁷ Questo concetto è possibile ravvisarlo nell'ordinanza n. 8 del 17 luglio 2008, della Comm. Trib. Reg. di Venezia sez. XXX, in cui si afferma la violazione dell'art. 3 (e 53) della Costituzione in quanto non è ammissibile, in relazione al provvedimento che esclude la nullità per la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima del 1° giugno 2008, un diverso trattamento per situazioni sostanzialmente identiche. Si viola il principio della parità delle parti.

cui si proiettano i principi suddetti in un'ottica europea, si evidenzia la violazione del principio di non discriminazione e di uguaglianza. Si potrebbe allora affermare che il precetto costituzionale sarebbe anche il parametro a cui la Comunità dovrebbe tendere ed uniformarsi per rafforzare la coerenza del suo sistema e della sua disciplina.

La corretta interpretazione, applicazione e ottemperanza dei capisaldi contenuti nell'art. 53 permette di assicurare la legittimità sia del diritto tributario interno che della stessa struttura comunitaria, o meglio della disciplina del bilancio finanziario che, in virtù della sua complessità e tecnicità, metterebbe a repentaglio, da un punto di vista teorico, i principi primi dell'ordinamento.

* Dottore in Giurisprudenza, allievo del Corso di alta formazione in Comunicazione e Gestione delle Relazioni Istituzionali del Parlamento Europeo.