



Gruppo di studio sulla riforma delle istituzioni europee
(rel. Amato, coord. Carbone))
Sottogruppo fiscalità (coord. Fantozzi)

“TRATTATO COSTITUZIONALE PER L’EUROPA”
PROPOSTE RELATIVE ALLA “FISCALITÀ”

Relazione

1. Anche se attualmente la fiscalità è monopolio dei singoli Stati (e, principalmente, dei singoli governi) e le istituzioni dell’Unione legate agli esecutivi escludono un qualsiasi scostamento da una tale posizione, chi è abituato a riflettere criticamente sull’esperienza (alla luce della storia e delle vicende che contraddistinguono l’atteggiarsi, di natura individuale e collettiva, dei corpi sociali) sa bene che l’**incremento** – comunque determinato - **della spesa pubblica** esige la disponibilità di maggiori risorse e che maggiori risorse implicano l’attribuzione di **poteri tributari** al soggetto che attua la politica della spesa.

2. Oltre a ciò, **tutti i diritti hanno un costo**, e un costo crescente. La loro ampiezza è resa esplicita dalla Carta europea dei diritti fondamentali dell’Unione europea, codificazione criticabile, e criticata, dalla dubbia rilevanza giuridica formale, ma nella sostanza già entrata a far parte dell’“ordine” europeo e delle attese del cittadino.

A ciò si aggiunga – allo scopo di rendere trasparente la prospettiva qui affermata, riguardante l’impossibilità fattuale e istituzionale di omettere una qualche disciplina sulla fiscalità, ove si ragioni in termini di Costituzione europea – che “la distinzione tra i diritti civili, la cui realizzazione prescinderebbe dalle risorse disponibili, e i diritti sociali, che a queste sarebbero invece fatalmente legati ha perso ormai gran parte dell’antico smalto. Essa deve, pertanto, essere ridimensionata attraverso la considerazione che anche la garanzia di tradizionali diritti del catalogo liberale come le libertà economiche o quelle personali richiede l’impiego di disponibilità economiche per la loro realizzazione, se non altro per la garanzia della loro tutela giurisdizionale. I costi di ‘legge e ordine’, infatti, condizionati anch’essi dalle dimensioni dello sviluppo tecnologico e sociale, costituiscono un dato difficilmente contestabile che rivela la fragilità teorica dell’antico argomento. Senz’altro più evidente rimane, peraltro, il condizionamento economico dei diritti sociali (quando assumono la struttura di diritti e prestazioni), ma in un caso e nell’altro, si deve concludere che i diritti delle diverse generazioni risultano oggi accomunati dalla - seppure minore o maggiore – dipendenza dalle risorse

ad essi destinate” (così, ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 395 – 396, e, inoltre, HOLMES – SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000).

E’ alla luce di queste considerazioni che si è sostenuta l’esigenza di finanziare l’Unione europea attraverso un’imposta *ad hoc*, e ciò allo scopo di rendere non evanescente il principio democratico (WEILER, *The Constitution of Europe*, Cambridge University Press, 1999, 354).

La Convenzione europea non può, dunque, ignorare l’aspetto tributario che peraltro già fa parte di una consistente giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Invero in numerose pronunce la Corte di Giustizia ha preso in considerazione i sistemi fiscali nazionali per vagliarne la coerenza con le libertà garantite dall’Unione (ad esempio, la libertà di circolazione è influenzata dalle norme fiscali nazionali se queste non assicurano una parità di trattamento: si pensi al caso Roland Schumacher del 14/02/1995)¹, e, al contempo, ha desunto da tali sistemi dei principi di giustizia tributaria che vengono “fatti penetrare” nell’ordinamento comunitario².

Non può, dunque, l’Unione occuparsi delle libertà senza nel contempo preoccuparsi dei principi fiscali, i quali, da un lato, necessariamente influiscono nel concreto e pari esercizio delle libertà e, dall’altro, contribuiscono a fare dell’ordinamento comunitario un ordinamento sociale e democratico.

L’aspetto fiscale influisce anche sulla **parità di concorrenza**: se all’interno dell’Unione un ordinamento tiene conto della capacità contributiva dei consociati ed un altro ne è totalmente svincolato enfatizzando piuttosto la prevalenza dell’ “interesse fiscale”, non potrà dirsi che nell’ambito dell’Unione esista uno spazio economico in cui i soggetti possano concorrere in situazioni di parità.

3. Se così è, la prospettiva costituente non può che andare oltre quella, naturalmente gelosa delle proprie prerogative e conservatrice dello *status quo*, degli Stati e dei relativi apparati. Del resto, la storia delle istituzioni – e del costituzionalismo nordamericano, in particolare – dimostra che nulla è stato mai spontaneamente concesso, avendo rappresentato il frutto quantomeno di richieste a dir poco fortemente negoziate.

Dunque, è indispensabile includere nel testo della Costituzione europea un insieme di **regole essenziali**, in grado di porsi quale termine di riferimento **per i soggetti attivi e passivi del potere fiscale**, regole che tengano conto delle esperienze maturate nei vari Paesi membri dell’Unione, dei rispettivi pregi e difetti, che risultano per molti aspetti sostanzialmente equivalenti³.

¹ Per richiami alle pronunce della Corte di Giustizia circa gli effetti delle norme fiscali nazionali sulle libertà fondamentali tutelate dall’Unione, si veda l’allegato studio di G. MAISTO, *Progetto Costituzione europea. Appunto di lavoro*, in particolare par. 3.2.

² Sul punto si vedano le osservazioni conclusive di F.A. GARCÍA PRATS, *La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (o de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)*, in *Convegno di studio “Libertà economiche del trattato UE ed imposizione diretta degli Stati. Il divieto di discriminazione: riflessi fiscali”*, Bologna, 27-28 settembre 2002.

³ Per un richiamo ai principi di giustizia tributaria contenuti in alcune delle Costituzioni degli Stati membri dell’Unione europea, si veda l’allegato studio di G. MARONGIU, *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, par. 7, p. 8 s.

Gli articoli di seguito proposti presuppongono, di massima, che all'Unione siano attribuiti poteri fiscali in sede di specificazione e riparto della funzione legislativa, specificazione e riparto previsti (*rectius*, auspicati) dalla **Dichiarazione di Laeken sul futuro dell'Unione europea** (v., in specie sub II e, al riguardo, le diffuse considerazioni di Giscard d'Estaing svolte dinanzi alla Convenzione il 26 febbraio 2002).

Dal punto di vista della collocazione, i principi regolatori del rapporto contribuente-Unione europea, di cui qui ci si occupa, vanno verosimilmente inseriti nella parte che tradizionalmente concerne la forma di Stato (in un capo VI – bis, ove si consideri la Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione europea), mentre le ulteriori previsioni riguardanti l'assetto organizzativo (il riparto delle competenze) si dovranno includere nella parte relativa all'ordinamento dell'Unione.

4. Si è pensato, pertanto, di proporre l'introduzione - appunto nell'ambito della **Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione europea** - di un capo VI – bis, denominato "Fiscalità", comprensivo di un art. 50 – bis, dedicato ai "Principi".

I relativi disposti pongono il "principio del consenso" abbinato al "principio rappresentativo" (qui riferiti non solo all'Unione, ma all'insieme delle istituzioni che la compongono: pure allo Stato e agli enti sub-statali), principi ai quali si ricollegano tutti i "prelievi tributari".

A proposito poi delle "imposte" si prevede che esse debbano essere collegate (come già negli ordinamenti italiano, spagnolo e tedesco) alla "capacità contributiva individuale". E' peraltro richiesto esplicitamente anche il rispetto del "principio di uguaglianza"⁴, dell' "esistenza libera e dignitosa" sia del contribuente sia della famiglia, della "solidarietà", della "certezza del diritto" e della "sostenibilità". La certezza del diritto, e, infine, la sostenibilità, vanno concepiti pure quali limiti ad ogni forma di irragionevole retroattività.

Il richiamo ai principi sopra esposti viene ritenuto essenziale affinché l'imposta non sia considerata solo sotto l'aspetto dei tecnicismi economici, ma *in primis* in relazione a criteri fondanti di giustizia in cui i contribuenti possano riconoscersi, aggiungendo così al consenso formale tramite il voto delle rappresentanze politiche l'adesione sostanziale per il convincimento di concorrere all'applicazione di un sistema giusto⁵.

Seguono alcune previsioni in tema di "enti sub-centrali" (ove si è tenuto conto della necessità di armonizzare autonomia e coerenza del sistema) e di attività di applicazione dei tributi (in cui si sono affermati alcuni principi propri dello Stato di Diritto, già presenti nello "Statuto del contribuente" italiano e nell'*Abgaben Ordnung* tedesca).

Quanto ai risvolti di tipo ordinamentale di tali principi, ove si assuma quale punto di riferimento la **Bozza di articolato sul Trattato fondamentale dell'Unione** di Astrid (nella versione aggiornata al 18 settembre 2002), le modifiche in senso integrativo-sostitutivo sono assai modeste sul piano della quantità.

⁴ La capacità contributiva è anche parametro per l'applicazione del principio di eguaglianza, ma si è preferito menzionare quest'ultimo autonomamente in considerazione del rilevante uso fattone dalle Corti costituzionali degli Stati membri (si pensi soprattutto alle Corti italiana e tedesca) per le declaratorie di illegittimità costituzionale di leggi in materia tributaria.

⁵ Per la rilevanza del principio di giustizia nel campo specifico del tributo, cfr. ancora l'allegato studio di G. MARONGIU, cit., par. 2-4.

Infatti, si limitano ad incidere sulle competenze, assegnando al binomio Parlamento – Consiglio per gli affari legislativi il **potere esclusivo** di disciplinare le “risorse proprie” dell’Unione⁶, tra cui potrebbero annoverarsi anche i prelievi tributari dell’Unione stessa (di cui si tratta, quanto alla normativa sostanziale, nel citato art. 50 bis della Carta europea dei diritti, e, quanto ai soggetti competenti - Parlamento e Consiglio per gli affari legislativi, come si è ora detto - negli artt. 10 e 14 della bozza di Astrid), in coerenza con le esigenze connesse al “principio del consenso” che si realizza attraverso la “rappresentanza”, e il **potere concorrente** di stabilire le disposizioni essenziali in tema di “armonizzazione e coordinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri” (sarà questa la sede per regolare il fenomeno delle doppie imposizioni).

Inutile dire che, se questa opzione fosse ritenuta troppo innovatrice, in particolare per quanto riguarda i “prelievi tributari” dell’Unione, che postulano l’esistenza di **una autonoma fiscalità europea**, per ridurre al minimo la portata della proposta, sotto questo specifico profilo, sarebbe sufficiente trascurare le ipotizzate modifiche agli artt.10, 1° comma, e 14, 1° comma.

Le integrazioni invece all’art. 2, primo e terzo comma, sembrano imprescindibili, poiché eliminano una lacuna rispetto al sistema complessivo.

Si ritiene peraltro che la Convenzione debba essere strutturata non formalizzando l’esistente, ma già prefigurando la necessitata evoluzione futura dell’Unione.

* * *

Disposizioni proposte e ambiti del loro inserimento

CARTA EUROPEA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL’UNIONE EUROPEA

Capo VI bis Fiscalità

Art. 50 bis Principi

1. I prelievi tributari si basano sul principio del consenso. Sono deliberati dagli organi rappresentativi delle comunità che ne sono destinatarie.
2. Le imposte realizzano il riparto delle spese pubbliche secondo la capacità contributiva individuale, nel rispetto del principio di uguaglianza, dell’esistenza libera e dignitosa del contribuente e della famiglia, della solidarietà tra i consociati, della certezza del diritto e della sostenibilità.
3. Nel rispetto della coerenza del sistema l’Unione promuove e tutela l’autonomia finanziaria e impositiva degli enti sub-centrali.
4. I tributi sono applicati nel rispetto della legge e in conformità ai principi di imparzialità, eguaglianza e affidamento.

⁶ Ai sensi dell’art. 41, primo comma, della “Bozza di articolato sul Trattato fondamentale dell’Unione” del 18 settembre 2002, “il bilancio dell’Unione, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie, che vengono individuate con legge organica”.

BOZZA DI ARTICOLATO SUL TRATTATO FONDAMENTALE DELL'UNIONE (progetto Astrid del 18 settembre 2002)

Inserire e modificare come segue:

1. nell'art. 2, 1° comma, la lettera “f) risorse proprie dell’Unione”;
2. nell'art. 2, 2° comma, la lettera “n) armonizzazione e coordinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri”;
3. nell'art. 10, 1° comma, dopo “il bilancio”, l’espressione “le leggi che dispongono prelievi tributari, le altre”;
4. nell'art. 14, 1° comma, dopo “il bilancio”, l’espressione “le leggi che dispongono prelievi tributari, le altre”.

ARTICOLI COSI' COME MODIFICATI

Art. 2

Ripartizione delle competenze

1. L'Unione ha competenza esclusiva nelle seguenti materie:
 - a) politica commerciale comune;
 - b) politica estera, di sicurezza e di difesa europea;
 - c) mercato e concorrenza interstatale;
 - d) politica monetaria;
 - e) protezione e sfruttamento delle risorse biologiche marine;
 - f) *risorse proprie dell'Unione*.
2. Nelle materie di competenza esclusiva gli Stati membri possono agire solo su esplicita autorizzazione o richiesta dell'Unione.
3. L'Unione ha competenza concorrente nelle seguenti materie:
 - a) agricoltura e pesca;
 - b) spazio unico di libertà, sicurezza e giustizia;
 - c) (politiche dell'immigrazione e libera circolazione delle persone);
 - d) ricerca e sviluppo tecnologico;
 - e) fondi strutturali e di coesione,
 - f) concorrenza intrastatale;
 - g) ambiente;
 - h) trasporti e reti transeuropee;
 - i) cooperazione e sviluppo;
 - j) protezione dei consumatori;
 - k) energia;
 - l) politiche sociali e dell'impiego;
 - m) promozione dell'eguaglianza tra uomini e donne;

n) *armonizzazione e coordinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri.*

4. Nelle materie di competenza concorrente di cui alle lett... la legge dell'Unione stabilisce i soli principi fondamentali che delimitano il potere normativo degli Stati membri.

5. La disciplina delle materie non comprese nei precedenti paragrafi spetta agli Stati membri ed è esercitata secondo le norme dei rispettivi ordinamenti. L'Unione adotta iniziative e svolge azioni di coordinamento e di sostegno di tali discipline.

6. L'Unione definisce gli obiettivi concernenti l'occupazione... e i corrispondenti criteri e orientamenti comuni a fini di coordinamento delle politiche macroeconomiche e finanziarie.

Art. 10 (ex artt. 192, 193, 201 TCE)

Funzioni

1. Il Parlamento europeo approva, congiuntamente con il Consiglio per gli affari legislativi, il bilancio, *le leggi che dispongono prelievi tributari*, le altre leggi dell'Unione e i trattati internazionali da essa stipulati. Il Parlamento europeo approva tali atti a maggioranza dei suffragi espressi, salve le diverse maggioranze previste dal presente Trattato fondamentale.

2. (omissis)

3. (omissis)

Art. 14 (ex art. 202 TCE)

Funzioni

1. Il Consiglio per gli affari legislativi approva, congiuntamente con il Parlamento europeo, il bilancio, *le leggi che dispongono prelievi tributari*, le altre leggi dell'Unione e i trattati internazionali da essa stipulati.

2. Il Consiglio per gli affari legislativi approva tali atti a maggioranza semplice, salve le diverse maggioranze previste dal presente Trattato fondamentale.